Die Rechtsnachfolge im Reichssteuerrecht

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde einer Hohen rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Tübingen

— rechtswissenschaftliche Abteilung —

vorgelegt von

Walter Müller

Referendar in Stuttgart.

Urach (Württbg.)

Druck der Fr. Bühlerschen Buchdruckerei / Inh. Dr. Otto Weise

1932

Dekan: Prof. Dr. Schönfeld.

Berichterstatter: Privatdozent Dr. Merk.

Angenommen: 11. Juli 1931.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Rosinchen.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550010_0130

Schrifttum.

Arlt, Tabaksteuergesetz 1926.

Ball, Kurt und Fritz Koppe, die Indusrtiebelastung 3. Aufl. 1928.

Ball, Einführung ins Steuerrecht, III. Aufl.

Ball, Steuerrecht und Privatrecht.

Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Aufl.

Becker, Einkommensteuergesetz.

Beiträge zur Finanzwissenschaft (Festgabe für Georg v. Schanz) 1928, herausgegeben von Teschemacher.

Binder, Julius, die Rechtsstellung des Erben, 1901.

de Boor, Hans Otto, Die deutsche Rentenbank und das Privatrecht, Berlin 1924.

Bühler, Ottmar, Steuerrecht, Bd. 1, 1927.

Crome, Karl, System des Deutschen Bürgerl. Rechts, Bd. 5, 1912.

Düringer-Hachenburg, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. 1930.

Endemann, Lehrbuch des bürgerl. Rechts, 1903.

Ennecceruss Lehrbuch des bürgerl. Rechts 18.—21. Auflage.

Evers, Körperschaftssteuergesetz.

Festgabe der jurist. Fakultäten zum 50 jährigen Bestehen des Reichsgerichts 1929.

Festgabe der juristischen Gesellschaft zu Berlin für Koch 1903.

Festgabe für Zitelmann, 1913.

Festgabe für Eugen Huber, 1919.

Fischer, Julius, das Steuerwesen des deutschen Reichs, 1924.

Fleiner, Fritz, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Auflage.

Förster-Eccius, Preuss. Privatrecht.

Friedrichs, Karl Grundzüge des Steuerrechts 1925.

Geiler, Karl, Steuerrecht und Privatrecht 1927.

Gerber, C. F., über öffentl. Rechte, 1852, Neudruck 1913.

Havenstein, die Zollgesetzgebung des Reichs, 1906.

Hensel, Albert, Grundriss des Steuerrechts, 1927.

Herrnritt, Hermann, Grundlehren des Verwaltungsrechts, 1921.

Jäger, Ernst, Kommentar zur Konkursordnung 1913, 3. 4. Aufl.

Jellinek, Georg, System der subjektiven öffentlichen Rechte, 1905.

Jellinek, Walter, Verwaltungsrecht, 1928.

Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre.

Kloss, Richard, Reichabgabenordnung, 1921.

Kommentar der Reichsgerichtsräte zum BGB., 6. Auflage 1928.

Kretzschmar, Ferdinand, Erbrecht, 1913.

Laband, Staatsrecht des Deutschen Reichs, 5. Aufl., 1911—14.

Lassar, Gerhard, Erstattungsanspruch.

Lion, Bilanzsteuerrecht, 1922.

Mayer, Otto, Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 1914, 3. Aufl. 1924.

Mentzel, Franz, Kommentar zur Konkursordnung, 2. Auflage 1926.

Merk, Wilhelm, Steuerschuldrecht, 1926.

Mirbt, Hermann, Grundriss des Deutschen und Preuss. Steuerrechts, 1926.

Mrozeck, Reichsabgabenordnung.

Nawiasky, Hans, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926.

v. Pistorius, Unser Steuerrecht, 1928.

Planck, Kommentar zum bürgerl. Gesetzbuch, 4. Auflage.

Popitz, Umsatzsteuergesetz.

Reichardt, Wolfgang, die Gesetze über die Industriebelastung.

Reinhardt, Paul, und Hans Müller, Kommentar zum Zwangsversteigerungsgesetz, 3. 4. Aufl. 1931.

Schneider, Franz, das Abgabengewaltverhältnis, 1918.

Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch.

Schreiber, Otto, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 1925.

Schwabe, Eberhard, die öffentliche Hypothek und die Obligationen des Industriebelastungsgesetzes (Göttinger Dissertation).

Seweloh, Kommentar zum Aufbringungsgesetz.

Staub-Bondi, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 12./13. Aufl. 1926.

Staudinger, Kommentar zum BGB., 9. Aufl.

v. Stengel, Frhr., Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1886.

Strauss, Fritz, die Haftung des Rechtsnachfolgers für die Steuern des Rechtsvorgängers (Rechtsfragen der Praxis Bd. 18 1929).

Strohal, Erbrecht, 3. Aufl., 1903—04.

Strutz, Georg, Grundlehren des Steuerrechts.

Strutz, Georg, Hanmbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927.

Sydow-Busch, Konkursordnung, 12. Aufl. 1916.

v. Thur, der allgemeine Teil des Deutschen Bürgerl. Rechts.

Verwaltungsrechtordnung für Württemberg, Entwurf eines Gesetzes mit Begründung 1931 (Württ. EVRO.).

Waldecker, Deutsches Steuerrecht 1924.

Laufende Veröffentlichungen.

Amtl. Nachrichten des Reichsversicherungsamtes.
Archiv für bürgerl. Recht.
Archiv für öffentl. Recht.
Deutsche Juristenzeitung.
Deutsches Steuerblatt.
Deutsche Steuerzeitung.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
Finanzarchiv.
Jur. Wochenschrift.
Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts.
Leipziger rechtswissenschaftliche Studien.
Mugdan-Falkmann, Rechtsprechung der Oberlandesgerichte.
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
Sammlung der Entscheidungen des bayrischen Verwaltungsgerichtshofs.
Seufferts Archiv.
Steuer und Wirtschaft.
Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer.
Verwaltungsarchiv.
Vierteljahrschrift für Steuer und Finanzrecht.
Zeitgemässe Steuerfragen.
Zeitschrift für Rechtspflege in Bayern.

Die Paragraphen der Reichsabgabeordnung sind in der Fassung vom 22. 5. 31 angegeben, die Erläuterungsbücher zur Reichsabgabeordnung dagegen in der alten Fassung.

Uebersicht.

Seite

Einführung 1

I. Teil: Lösungsversuch der einzelnen Möglichkeiten der Rechtsnachfolge 5

1. Abschnitt: Die Rechtsnachfolge beim Steuerschuldner . 6

A. Die Rechtsnachfolge in die Steuerschuld 6

I. Die Gesamtnachfolge 6

1. Die Fälle der Gesamtnachfolge 6

a) auf Grund ausdrücklicher steuerrechtlicher Vorschrift . 6

b) ohne ausdrückliche steuerrechtliche Vorschrift 9

aa) die Fälle der außersteuerrechtlichen Gesamtnachfolge 9

bb) die besondere steuerrechtliche Gesamtnachfolge . . 27

cc) die steuerrechtliche Gesamtnachfolge bei Steuerpersonen insbesondere 31

2. Einzelfragen zur Gesamtnachfolge 41

a) der Umfang der Haftung des Rechtsnachfolgers . . . 41

b) der gegenständliche Umfang der Gesamtnachfolge . . 44

c) die Personeneinheit 47

3. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Frage der Gesamtnachfolge 49

II. Die Einzelnachfolge 53

1. Einzelnachfolge auf Grund Rechtsgeschäfts 53

2. Einzelnachfolge auf Grund Gesetzes 55

B. Die Rechtsnachfolge in die aus dem Steuerschuldverhältnis entspringenden Ansprüche des Steuerschuldners 62

2. Abschnitt: Die Rechtsnachfolge beim Steuergläubiger . 64

II. Teil: Allgemeine Folgerungen aus den Ergebnissen des ersten Teils 83

Einführung.

Die Wissenschaft des allgemeinen Steuerrechts in Deutschland ist noch jung. Ihre Entwicklung setzte im Wesentlichen erst seit dem Ende des Krieges ein. Trotzdem verfügt sie schon über eine grosse Menge von Einzeluntersuchungen und über eine ganze Reihe grösserer und kleinerer Darstellungen des Gesamtgebiets. Im Aufbau dieser Darstellungen ist bis jetzt eine Einheitlichkeit noch nicht erzielt worden. Dies rührt daher, dass ganz verschiedene Gesichtspunkte in den Mittelpunkt der Gliederung gestellt werden. Die Verschiedenheit des Ausgangspunktes wirkt sich aber auch bis in die Einzeldarstellung hinein aus. Je nach dem Ausgangspunkt gelangt man dann dazu, gewisse Zusammenhänge zu erkennen oder bei Seite zu lassen. Besonders wertvoll ist es, von der Beziehung zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner als dem Kernverhältnis des Steuerrechts auszugehen, wertvoll vor allem auch für die Frage nach der Rechtsnachfolge. Am folgerichtigsten ist dies bei Wilhelm Merk, Steuerschuldrecht, geschehen. Die folgenden Ausführungen schliessen sich deshalb an ihn an. Dies ist nichts Vereinzeltes. Mirbt hat im Finanzarchiv Bd. 44 S. 1 ff. einen ausführlichen Auszug des Merk'schen Buches veröffentlicht und Walther Merk lehnt sich in seiner Abhandlung „Reichsgericht und Steuerrecht" in der Festgabe der juristischen Fakultäten zum 50jährigen Bestehen des Reichsgerichts Bd. 4 S. 73 ff. ebenfalls an den Aufbau Merk's an.

Merk widmet den Aenderungen des Steuerschuldverhältnisses einen besonderen Abschnitt. Der eine Teil dieses Abschnitts handelt von der Rechtsnachfolge in den Steueranspruch und in die Steuerschuld. Wie aus dieser Ueberschrift zu entnehmen ist, werden alle Fälle des Personenwechsels zusammen erörtert, also alle Fälle, bei denen an die Stelle des Steuergläubigers oder des Steuerschuldners, in dessen Person das Steuerschuldverhältnis entstanden ist, ein anderer Gläubiger oder Schuldner tritt. An diesen Unterabschnitt im besonderen schliessen sich die folgenden Ausführungen an. Sie wollen die einzelnen Möglichkeiten der Rechtsnachfolge in Steueranspruch und Steuerschuld einer näheren Betrachtung unterziehen.

Aus dieser Betrachtung scheiden demnach aus die Fälle der Mitübertragung vor allem in Gestalt von Haftungshäufungen. Das heutige Reichssteuerrecht hat eine grosse Neigung, Sicherungen des Staates durch Häufung der mit ihrem Vermögen für die Steuerschuld Haftenden zu schaffen. Diese Tatbestände gehören ihrem Wesen nach in einen anderen Zusammenhang.[1] Ausgeschlossen ist ferner das Steuerverfahren und das Steuerrecht der Länder und Gemeinden. Innerhalb dieses Rahmens sind aber alle Möglichkeiten eines Personenwechsels zu behandeln. Vor allem darf

[1] vgl. Merk, a. a. O. S. 110 ff.

nicht bei der Betrachtung der Steuerschuld stehen geblieben werden; auch die Ansprüche des Steuerschuldners, insbesondere Erstattungs- und Vergütungsansprüche sind zur Gewinnung eines vollständigen Bildes beizuziehen. Der Erstattungsanspruch ist gleichermassen wie der Steueranspruch ein Ausfluss des Steuerverhältnisses, mögen auch beide Ansprüche verschiedenen Regeln unterworfen sein.

Für die Einteilung ergeben sich von selbst zwei Teile. Zunächst soll versucht werden, die einzelnen möglichen Fälle der Rechtsnachfolge zu lösen. In einem zweiten Teil ist dann der Versuch zu machen, die gefundenen Ergebnisse zusammenzufassen und in Beziehung zu allgemeineren Zusammenhängen zu setzen. Der erste Teil zerfällt wieder von selbst in die Rechtsnachfolge beim Steuergläubiger und beim Steuerschuldner. Die letztere wird zweckmässigerweise zuerst behandelt, weil die Menge des Stoffs bei ihr viel grösser ist. Bei der Rechtsnachfolge beim Steuerschuldner ist zu scheiden die Rechtsnachfolge in die Steuerschuld und die Rechtsnachfolge in die einzelnen aus dem Steuerschuldverhältnis für den Steuerschuldner entspringenden Ansprüche; es handelt sich dabei in erster Linie um die Erstattungs- und Vergütungsansprüche. Der wichtigere Teil ist die Rechtsnachfolge in die Steuerschuld. Diese kommt vor als Gesamtnachfolge und als Einzelnachfolge. Die letztere ist wieder an sich denkbar auf Grund gesetzlicher Vorschrift und auf Grund Rechtsgeschäfts. Die Gesamtnachfolge bedarf noch einer weiteren Zerlegung wegen ihrer Wichtigkeit und ihres häufigen Vorkommens. Nach der Behandlung der einzelnen Fälle scheint es ratsam, einige Fragen abzutrennen, einmal die Frage nach dem Umfang der Haftung des Gesamtnachfolgers, dann die, auf welche einzelnen Rechtsbeziehungen sich die Gesamtnachfolge erstreckt. Schliesslich sind im Anschluss daran noch ein paar Worte zu sagen über die Frage, ob nicht eine Gesamtnachfolge zweier Personen, sondern Einheit der Person vorliegt. Bei der Behandlung der einzelnen Gesamtnachfolgefälle wird abgegrenzt gegen die Fälle völligen Mangels einer Gesamtbeziehung zwischen zwei Personen. Hier wird die andere Grenze gezogen: Jenseits von ihr sind nicht mehr zwei Personen vorhanden, die in Gesamtnachfolgebeziehung stehen, sondern nur noch eine einzige, fortdauernde. Diese Grenze ist aber schwieriger zu ziehen als dies zunächst scheinen mag. Eine besondere Rechtfertigung bedarf dann noch die Heraushebung und Zusammenfassung der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs zur Gesamtnachfolge. Diese scheint deshalb wünschenswert, weil der Reichsfinanzhof verschiedentlich zum wirtschaftlichen Ergebnis der Gesamtnachfolge kommt, aber mit unterschiedlicher Begründung. Er verneint auch, von dem hier eingenommenen Standpunkt aus zu Unrecht, in manchen Fällen die Gesamtnachfolge. Die Zusamenstellung zeigt die Uneinheitlichkeit der Rechtssprechung in diesem Punkt und den Vorteil einer einheitlichen An-

schauung vom Wesen der steuerrechtlichen Gesamtnachfolge. Eine Folgerung aus dieser abgesonderten Behandlung ist dann, dass an den übrigen Stellen nur kurz auf die betreffende Entscheidung verwiesen zu werden braucht.

Anmerkungsweise ist einzugehen auf die „Verwaltungsrechtsordnung für Württemberg, Entwurf eines Gesetzes mit Begründung", da bei der Verwandtschaft der Gebiete die Regelung des Entwurfs von Interesse ist.

Wir wenden uns also zunächst zu der Gesamtnachfolge in Steuerschulden.

Erster Teil.

Lösungsversuch der einzelnen Möglichkeiten der Rechtsnachfolge.

Erster Abschnitt.

Rechtsnachfolge beim Steuerschuldner.

A. Die Rechtsnachfolge in die Steuerschuld.

I. Gesamtnachfolge.

1. Die Fälle der Gesamtnachfolge.

a) Auf Grund ausdrücklicher steuerrechtlicher Vorschrift.

§ 115 III RAO. bestimmt: „Erben haften für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Steuern wie für Nachlassverbindlichkeiten nach bürgerlichem Rechte".

§ 106 I 1 RAO. bestimmt: „Bei Wegfall eines Steuerpflichtigen (Tod, Auflösung einer juristischen Person, einer Personenvereinigung oder eines Zweckvermögens) haben die Rechtsnachfolger, Testamentsvollstrecker, Erbschaftsbesitzer (§ 2018 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und die Bevollmächtigten dieser Personen dafür zu sorgen, dass Mittel zur Bezahlung der vorher entstandenen Steuerschulden (§ 99 Abs. I) zurückgehalten und diese Steuerschulden bezahlt werden".

Die Begründung[1a] bemerkt dazu:

„Zur Zeit ist es streitig, ob der Nachlass für Steuerschulden haftet, die vor dem Tod des Erblassers entstanden sind und ob solche Steuerschulden auf den Erben übergehen; z. T. wird dies verneint, weil das BGB. privatrechtliche Ansprüche regele und sich die Haftung durchaus nicht von selbst verstehe.

Der Entwurf schlägt folgenden Weg ein:

1. Er bestimmt zunächst in § 87 Abs. 1 "(jetzt § 106 I)„ im Anschluss an die Vorschriften der §§ 83 ff. "(jetzt §§ 102 ff.)„, dass bei dem Tode einer Person diejenigen, denen das Verfügungsrecht über den Nachlass zusteht — vergl. die in § 87 Abs. 1 "(jetzt § 106 I)„ aufgeführten Personen — wie gesetzliche Vertreter dafür sorgen sollen, dass vor dem Tod entstandene Steuerschulden bezahlt werden; bei Verschulden werden sie haftbar. Das gleiche gilt bei Auflösung einer juristischen Person.

[1a] Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung Bd. 338 S. 586 ff.

2. . . .

3. Endlich bestimmt noch § 94 Abs. 3 "(der jetzige § 115 Abs. 3)„ , dass Erben für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Steuern d. h. für die vor dem Erbfall entstandenen Steuerschulden, für die Erbschaftssteuer und etwa aus dem Nachlass zu entrichtende Umsatzsteuern und Verbrauchsabgaben wie für Nachlassverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht haften sollen. Das bedeutet, dass sie, soweit sie nicht nach § 90 "(jetzt § 109)„ in den Fällen zu 1. und 2. wegen eines Verschuldens persönlich in Anspruch genommen werden können, immer in der Lage sind, ihre Haftung auf das, was sie aus dem Nachlass bekommen, zu beschränken. Unterlassen sie dies oder verlieren sie das Recht beschränkter Haftung z. B. wenn sie ein falsches Inventar errichten, so ist es nur billig, dass sie ebenso wie für gewöhnliche privatrechtliche Nachlassverbindlichkeiten auch für die aus dem Nachlass zu entrichtenden Steuern mit ihrem übrigen Vermögen einstehen".[2]

Dies sind die einzigen Bestimmungen der RAO. über die Gesamtnachfolge und ihre Begründung. Eine solche ist also ausdrücklich angeordnet nur für den Erben. Dass es sich bei ihm um eine Nachfolge handelt, dass also der alte Steueranspruch weiter besteht gegen einen neuen Schuldner, wird man nicht bezweifeln dürfen. Zwar spricht die RAO. von „Haften" und nicht von „Schulden". Das hängt aber mit der ganzen Ausdrucksweise der RAO. zusammen; Steuerschuldner im Sinne der RAO. ist nur der, in dessen Person die Steuerschuld entstanden ist; jeder andere, der später in das Schuldverhältnis, sei es bestärkend oder allein übernehmend, eintritt, wird als Haftender bezeichnet.[3] Wer für die Steuerschuld haftet, der schuldet auch, genau so wie es im bürgerlichen Rechte der Fall ist; nur ist das Steuerverhältnis für ihn ein solches aus zweiter Hand.

Der Gegensatz von Schuld und Haftung hat nichts zu tun mit dem geschichtlichen aus dem deutschen Recht bekannten Gegensatz. Eine Strömung der Steuerrechtswissenschaft, ausgehend

---

[2] vgl. dazu Württ. EVRO. a. 13 II: „Findet nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts Gesamtnachfolge statt, so umfasst diese auch die öffentlichrechtlichen Vermögensrechte"; und a. 15 II 2: „Art. 13 II gilt entsprechend." (für öffentliche Pflichten). Die Begründung bemerkt dazu auf S. 110, es entspreche einer allgemeinen Anschauung, dass öffentlichrechtliche Geldforderungen und Geldschulden auf den Erben übergingen. Aus dem bürgerlichen Recht sei dies aber nicht ohne weiteres zu entnehmen. Zur Vermeidung von Zweifeln dehne deshalb der Entwurf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Gesamtrechtsnachfolge auf die öffentlichrechtlichen Vermögensrechte aus. Was geschehen soll, wenn eine Gesamtnachfolge auf Grund öffentlichen Rechts stattfindet, ist nicht gesagt. Es ist aber anzunehmen, dass derselbe Grundsatz gelten soll, da die Begründung ausdrücklich die Gesamtnachfolge bei Eingemeindungen nach a. 12 der Württ. Gemeindeordnung als Anwendungsfall nennt.

[3] vergl. Karl Arens Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 27, S. 567 ff. S. 647.

von v. Myrbach-Rheinfeld[4], will diesen deutschrechtlichen Gedanken im Steuerrecht wirksam sehen.[5] Demzufolge wäre Steuerschuldner, wer die Steuerleistungspflicht hätte. Der Steuerschuldner wäre, ohne dass es ausdrücklich gesagt zu werden brauchte, auch zugleich der Haftende, der mit seinem Vermögen für die Schuld einstehen muss. Folgerichtig wäre der haftende Erbe nicht Schuldner der in der Person des Erblassers entstandenen Schuld.[6]

Die Einzeluntersuchung zeigt aber, dass der Sprachgebrauch der RAO. von dem deutschrechtlichen Gegensatz unabhängig ist.

Man kann also unbedenklich die RAO. dahin auslegen, dass die in der Person des Erblassers entstandenen Steuerschulden als solche auf den Erben übergehen.

Man begegnet gelegentlich der Auffassung, dass § 120 I RAO. eine Gesamtnachfolge anordnet.[7] Diese Ansicht kann schon aus dem Wortlaut des Gesetzes widerlegt werden, wo ausdrücklich die Fälle der §§ 103 bis 116, damit also auch der Fall der Nachfolge in § 106, ausgenommen sind. Damit stimmen überein die Begründung[8], die Ansicht Beckers[9] und § 7 Abs. 5 der Beitreibungsordnung.

Bestimmungen über die Gesamtnachfolge enthalten von den früheren Steuergesetzen das Besitzsteuergesetz und das Reichsnotopfergesetz, die unten noch kurz zu streifen sind.

Die Durchführungsbestimmungen zur Schuldverschreibungssteuer vom 29. 2. 24 (R.Min.Bl. S. 67) enthalten in § 4 II Bestimmungen über die Rechtsnachfolge, die inhaltlich wohl gültig wären, da § 64 der III. Steuernotverordnung vom 14. 2. 24, auf Grund dessen sie ergingen, auch zum Erlass von ergänzenden oder abweichenden Bestimmungen ermächtigte, deren Gültigkeit aber deswegen zu verneinen sein dürfte, weil sie vom Reichsfinanzminister allein erlassen wurden, während die Ermächtigung auf die Reichsregierung lautete.[10]

Hinzuweisen ist noch auf die Bestimmung des § 99 V RAO., wonach bei Verschollenen der Tag der Rechtskraft des Ausschlussurteils für die Steuergesetze als Todestag gilt. Wir begegnen damit zum ersten Mal einer Vorschrift, bei der Steuerrecht und bürgerliches Recht sich trennen. Das Steuerrecht bestimmt selbständig abweichend vom bürgerlichen Recht die Beendigung der steuerrechtlichen Persönlichkeit des Verschollenen. Für das Steuerrecht

[4] Grundriss des Finanzrechts S. 31, 73, 92 ff.

[5] vgl. Merk Steuerschuldrecht S. 75 und dort Angeführte.

[6] Schranil A.Ö.R. 39 S. 164 ff., S. 202 „Die Erben sind verpflichtet, die Steuer des Erblassers zu zahlen; sie ist und bleibt daher grundsätzlich seine, des Erblassers, und wird nicht ihre, der Erben, Schuld".

[7] Blumenstein, Beiträge zur Finanzwissenschaft Bd. 2 S. 1 ff., S. 22 Anm. 5. Der Vorderichter in RFH. 9, 316 = St.W. 28 Nr. 882 S. 1007. Bühler Steuerrecht I S. 148 ff.

[8] Verhandlungen der Nationalversammlung Bd. 338 Aktenstück 759 S. 584.

[9] Bem. 5 zu § 100 RAO.

[10] Genaueres vgl. unten S. 23.

kann also ein Mensch, für den im übrigen die Vermutung des Todes nach § 18 BGB. gilt, noch als Person d. h. als Rechts- und Pflichtträger in Betracht kommen. Vermögen, das nach bürgerlichem Recht schon Vermögen der Erben ist, kann steuerrechtlich noch als Vermögen des verschollenen Erblassers behandelt werden; die Vermögenssteuer wäre vom Erben als Rechtsnachfolger und nicht als Steuerschuldner in eigenem Namen zu bezahlen. Damit kann sogar ein vom bürgerlichen Recht abweichendes Erbrecht angeordnet sein, so, wenn z. B. der Erbe des Verschollenen seinerseits zwischen bürgerlichrechtlichem und steuerrechtlichem Todestag verstorben ist. Für das Steuerrecht gilt dann der bürgerlichrechtliche Erbe des Erben als Erbe des ersten, des verschollenen Erblassers.[11]

b) Gesamtnachfolge ohne ausdrückliche steuerrechtliche Vorschrift.

aa) Die Fälle außersteuerrechtlicher Gesamtnachfolge.

Eine ausdrücklich angeordnete Gesamtnachfolge gibt es nach dem Bisherigen nur für natürliche Personen. Im übrigen begnügt sich die RAO. mit der Entrichtungspflicht des § 106. Ausserhalb des Steuerrechts gibt es aber noch verschiedene Fälle der Gesamtnachfolge bei juristischen Personen. Ausgangspunkt bleibt dabei immer der Grundsatz, dass das Vermögen einer Person als ganzes an diese gebunden ist, von dieser nicht im ganzen, sondern nur in seinen einzelnen Bestandteilen auf eine andere Person übergehen kann. Die Anordnung des Uebergangs des gesamten Vermögens einer Person auf eine andere im ganzen ist demgegenüber Ausnahmevorschrift und findet nur in besonderen gesetzlichen Fällen statt.

Ausserhalb des Steuerrechts haben wir noch zu scheiden zwischen der Gesamtnachfolge in das Vermögen einer untergehenden Person und den Fällen der Gesamtnachfolge, bei denen der bisherige Rechtsträger bestehen bleibt, wie z. B. bei der Gesamtnachfolge bei Eintritt der allgemeinen Gütegemeinschaft.

Wir beschränken uns hier auf die Fälle der Gesamtnachfolge nach Untergang einer Person, weil insoweit eine Verwandtschaft zur Erbfolge vorliegt. Hieher gehört

1. aus dem Handelsrecht die Uebernahme des Vermögens einer Aktiengesellschaft durch einen öffentlichrechtlichen Verband oder eine andere Aktiengesellschaft nach §§ 304, 306 HGB., ferner die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine G. m. b. H. § 80 G.m.b.H.-Gesetz, und schliesslich die Zusammenlegung von Genossenschaften nach § 93 a ff. des GenGes.

[11] vgl. dazu Merk a. a. O. S. 24 Anm. 14.

2. aus dem Gewerberecht die Schliessung einer Innung infolge Errichtung einer Zwangsinnung § 100 k Gew.O. und die Uebernahme eines bisherigen Betriebs durch eine eingetragene Genossenschaft § 100 n Gew.O.
3. aus dem Vereinsrecht die Nachfolge des Fiskus in das Vermögen eines erloschenen Vereins und einer erloschenen Stiftung §§ 46, 88 BGB. (vgl. auch Württ. AGBGB. v. 29. 12. 31. Reg. Bl. S. 545, a. 131.)
4. aus dem öffentlichen Recht der Zusammenschluss öffentlichrechtlicher Körperschaften, z. B. Eingemeindungen (vergl. Württ. Gemeindeordnung v. 19. 3. 30. Reg.Bl. S. 45, a, 6 ff., 12 II), die Nachfolge der Reichsbahngesellschaft in das Vermögen des Unternehmens „Deutsche Reichsbahn" auf Grund des Reichsbahngesetzes vom 30. 8. 1924 R.G.Bl. II S. 272 § 5 Abs. 4.

In allen diesen Fällen ist steuerrechtlich eine Gesamtnachfolge wie für die Erbfolge nicht angeordnet. Immer liegen aber die Verhältnisse gleich wie bei der Erbfolge: eine Person erlischt, ihr gesamtes Vermögen geht auf eine andere Person ohne Einzelübertragung über, das für die Person massgebende Recht (bürgerliches oder öffentliches Recht) ordnet auch einen Uebergang sämtlicher Schulden auf den Gesamtnachfolger an. Eine entsprechende Vorschrift für den Uebergang der Steuerschulden fehlt aber im Steuerrecht. Die Frage ist, welches Schicksal die in der Person des erloschenen Rechtsvorgängers entstandenen Steuerschulden haben. Dabei handelt es sich nicht so sehr um eine entsprechende Anwendung des Rechts, das die Gesamtnachfolge anordnet, als um die Frage, ob nicht der Grundsatz des § 115 III RAO. auf die gleichlaufenden Fälle der juristischen Personen entsprechende Anwendung zu finden hat.

Dies ist keineswegs nur eine müssige Ueberlegung. § 106 RAO. legt zwar allen Beteiligten eine Einrichtungspflicht auf. Es ist aber einmal theoretisch wichtig, klarzustellen, was mit der Steuerschuld bei Erlöschen des Rechtsvorgängers wird. Es ist aber auch von praktischer Bedeutsamkeit, wie sich schon daraus ergibt, dass der Reichsfinanzhof verschiedentlich mit § 106 RAO. nicht auskommen konnte. § 106 RAO. trifft z. B. nicht sämtliche aus Steuergesetzen geschuldete Leistungen, sondern nur Steuerschulden, also nur Geldleistungen, die ausschliesslich zur Erzielung von Einkünften für den Staat auferlegt sind. Ferner ist es denkbar, dass § 106 nicht ausreicht, weil das Vermögen, aus dem zu bezahlen ist, ohne Verschulden des Rechtsnachfolgers nicht mehr vorhanden ist, sodass eine Vollstreckung nach § 326 III 2 RAO. oder eine Haftbarmachung des Rechtsnachfolgers wegen Verschuldens nach § 109 RAO. nicht möglich ist. Das ist praktisch geworden z. B. im Fall der Rückwirkung von Steuergesetzen, wenn der Steuerpflichtige, auf den der Tatbestand an sich zuträfe, vor Erlass des Gesetzes weggefallen ist. Schliesslich hat die Frage eine

gewisse Bedeutung im Hinblick auf verwandte Gebiete des öffentlichen Rechts, etwa das Recht der Gebühren oder Beiträge, auf die das Steuerrecht vielleicht entsprechende Anwendung finden könnte.

Die Frage nach der steuerrechtlichen Gesamtnachfolge wird im Schrifttum überwiegend bejaht; immerhin sind gewichtige Gründe gegen sie geltend gemacht worden. Die Bejahung erfolgte mit verschiedener Begründung.

Häufig findet sich die Ansicht, die Steuerschulden und die Ansprüche des Steuerschuldners fielen einfach unter das bürgerliche Recht; so oft im bürgerlichen Recht eine Gesamtnachfolge angeordnet sei, falle kraft Gesetzes auch Steuerschuld und Erstattungsanspruch darunter. Am weitesten geht hier Friedrichs.[12] Seiner Ansicht nach gibt es nur eine Art von Schuldverhältnissen; öffentliche und private Schuldverhältnisse unterscheiden sich nicht dem Wesen, sondern nur der Entstehung nach. Alles, was das BGB. über Schuldverhältnisse sagt, ist eine Regelung dieses allgemeinen Schuldverhältnisses.[13] So seien z. B. die §§ 90—432 BGB. unmittelbar anwendbar (a. a. O. S. 91). „Da die Rechtsfolgen des Todes durch das BGB. geregelt sind, so gibt es auch nur ein Erbrecht, das bürgerliche, nicht daneben noch ein verwaltungsrechtliches oder kirchenrechtliches". (a. a. O. S. 132). „Deshalb sind auch die öffentlichen Abgaben, die zu Lebzeiten des Erblassers entstanden sind, gewöhnliche Nachlassverbindlichkeiten". (a. a. O. S. 134).

Für die bereits entstandenen Steuerschulden will Blumenstein[14] ebenfalls einfach die bürgerlichrechtliche Gesamtrechtsnachfolge anwendbar sein lassen. Auch ohne besondere Regelung wie in der RAO. sei anzunehmen, „dass — namentlich in Bezug auf die Erben des Steuerpflichtigen — ein Eintritt in das Schuldverhältnis aus den einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften abzuleiten sei".[15]

v. Myrbach-Rheinfeld will die Steuerschuldner ebenfalls nach dem österreichischen bürgerlichen Recht behandeln. Er hilft sich dabei durch die Annahme, die Steuerschuld sei ebenso wie die Veranlagbarkeit privatrechtlicher Natur.[16]

Auf das bürgerliche Recht stellt auch ab Lucas.[17]

In der Rechtssprechung tauchte die Frage auch gelegentlich auf und wurde dann regelmässig nach dem bürgerlichen Recht behandelt. Soweit sich der Reichsfinanzhof dieses Gedankens bedient hat, sind die Entscheidungen unten S. 49 ff. angeführt.

---

[12] Karl Friedrichs: Grundzüge des Steuerrechts, 1925.

[13] A. A. mit Recht Nawiasky, steuerrechtliche Grundfragen S. 34.

[14] Festgabe für Eugen Huber, 1919 S. 245.

[15] Beiträge zur Finanzwissenschaft, 1928 (Festgabe für Georg v. Schanz) Bd. 2, S. 1 ff., S. 22 Anm. 5 unter Hinweis auf sein Schweizer Steuerrecht. S. 63.

[16] Grundriss des Finanzrechts, S. 84.

[17] Zeitgemässe Steuerfragen, 1920, S. 155 ff.

Das Preuss. Oberverwaltungsgericht hat in der Entscheidung O.V.G. 53, 110 für die Vererbung von Anliegerbeiträgen sich auf § 1967 BGB. berufen. In der Entscheidung vom 23. 11. 1918[18] hat das Oberverwaltungsgericht zwar die zum Besitzsteuergesetz geäusserte Ansicht Mrozeck's abgelehnt, wonach § 1967 BGB. Anwendung finde, hat aber eine selbständige, den Tod des Erblassers überdauernde Veranlagbarkeit angenommen, die schliesslich auch nicht anders als bürgerlichrechtlich begründet werden kann. Zur Begründung wird lediglich auf Otto Mayer verwiesen. Das Reichsgericht wendet in R.G.Z. 71, 380, § 419 BGB. auf Gebührenforderungen an und meint, § 419 spreche einfach von Gläubigern des Veräusserers: dass zu den Gläubigern auch der Staat wegen Steuer- und ähnlicher Forderungen gehöre, bedürfe keiner weiteren Erörterung; zähle doch auch § 61 KO. diese Forderungen als solche von Konkursgläubigern auf. Vergl. dazu noch die Entscheidungen RGZ. 67, 218; 70, 409, unten S. 69 ff.

Diese Anschauung von der unmittelbaren Anwendbarkeit des bürgerlichen Rechts geht auf die alte, inzwischen allgemein verlassene Ansicht des Zusammenfallens von Vermögensrecht und bürgerlichem Recht zurück. Ihrzufolge würden alle rechtlichen Beziehungen, deren Wesen vermögensrechtlich ist, dem bürgerlichen Recht unterliegen, auch wenn sie dem öffentlichen Recht entstammen. Vgl. dazu im Einzelnen Lassar[19] und ein sehr ausführliches Urteil des Reichsversicherungsamts[20] über die Vererblichkeit des dem Erstattungsanspruch entsprechenden öffentlichrechtlichen Versicherungsanspruchs mit umfangreichen Nachweisen aus Schrifttum und Rechtssprechung.

Gegen Vermengung von bürgerlichem und öffentlichem Recht haben sich erklärt: Binder[21] mit weiteren Nachweisen aus österreichischem und preussischem Recht, Strohal,[22] Planck[23] („das fünfte Buch regelt das Erbrecht natürlich nur insoweit, als es dem Privatrecht angehört".), Staudinger[24] („Diese Rechtsverhältnisse umfassen alle zum Nachlass des Verstorbenen gehörigen Rechte und Verpflichtungen, soweit sie nicht öffentlichrechtlichen Charakters sind"), Förster-Eccius,[25] Ferdinand Kretzschmar,[26] Endemann,[27] Crome.[28] [29] Ein Teil von diesen spricht allerdings nur von der Ver-

[18] D.St.Bl. 1, 295.

[19] Erstattungsanspruch 1921, Heft 2 der öffentlichrechtlichen Abhandlungen.

[20] Amtliche Nachrichten des Reichsversicherungsamts Bd. 30 (1914) S. 694.

[21] Julius Binder, die Rechtsstellung des Erben nach BGB. 1901 S. 1.

[22] Strohal, Erbrecht, 1903 Bd. 1 S. 2.

[23] Kommentar zum BGB. Bd. 5 S. 3 (1930).

[24] Kommentar zum BGB. Bd. 5 S. 1.

[25] Preuss. Privatrecht, § 266 Nr. 1.

[26] Erbrecht 1913, S. 14.

[27] Lehrbuch des bürgerl. Rechts, 1903 Bd. 1, S. 28.

[28] System des bürgerl. Rechts, Bd. 5, S. 4.

[29] Ebenso: „Verwaltungsrechtsordnung für Württemberg, Entwurf eines Gesetzes mit Begründung 1931 S. 111.

erbung öffentlicher Rechte ausdrücklich. Was für dieses gilt, muss aber auch für die Verpflichtungen gelten. Bei Binder[30] ergibt sich insoweit ein Widerspruch, als er die Steuerschulden für vererblich hält unter Berufung auf § 61 KO. Die grundsätzliche Scheidung von privatem und öffentlichem Recht wird auch von der Begründung zur RAO. entschieden betont („. . ., da das BGB. grundsätzlich nur privatrechtliche Ansprüche regelt"),[31] ebenso von Becker,[32] Merk[33] und Schneider,[34] von letzterem besonders unter Hinweis auf in diesem Sinne ergangene Entscheidungen des Bayer. Verwaltungsgerichtshofs.[35]

Dieser letzteren Ansicht ist beizutreten. Es ist als ein Ueberbleibsel früherer überwundener Anschauung anzusehen, wenn das bürgerliche Recht für unmittelbar anwendbar erklärt wird. Es ist zuzugeben, dass damit in der Zeit vor Erlass der RAO. brauchbare Ergebnisse erzielt wurden. Man muss sich aber darüber klar sein, dass es sich lediglich um einen Behelf handelt. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Steuerrecht ein selbständiges Rechtsgebiet ist, dessen Regeln aus ihm selbst zu entwickeln sind. Das bürgerliche Recht kann allenfalls im Wege entsprechender Anwendung Verwendung finden. Dabei ist aber grosse Vorsicht geboten.

Was im einzelnen die Anwendbarkeit des BGB. auf das Steuerrecht anlangt, so ist auf § 55 EGBGB. zu verweisen. Schon daraus ist zu entnehmen, dass das BGB. nur bürgerlichrechtliche Geltung beansprucht und das öffentliche Recht dem Landesrecht belässt.[36] Dass es sich bei dem Steuerverhältnis um ein öffentlichrechtliches Verhältnis handelt, war zur Zeit der Entstehung des BGB. allgemeine Ansicht. Wollte man die unmittelbare Anwendbarkeit des BGB. auch heute noch annehmen, dann müsste dies nicht nur für den Erben und für die anderen Fälle der Gesamtrechtsnachfolge geschehen, sondern immer, wenn ein gesetzlicher Schuldübergang stattfindet, so z. B. auch in den Fällen des § 419 BGB und § 25 HGB.[37] Dies wird aber wohl kaum mehr angenommen werden (anders Friedrichs[38]).

Ohne nähere Begründung, aber offenbar unter derselben Voraussetzung spricht Otto Mayer in der II. Auflage des Verwaltungsrechts 1914 Bd. 1 Seite 335 nebenbei davon, dass die Veranlagbarkeit auf den Erben übergehe, wobei offenbar als selbstverständlich vorausgesetzt wird, dass die entstandene Steuerschuld

---

[30] a. a. O. Bd. 2, S. 23.

[31] Verh. der Deutschen Nationalversammlung, Bd. 338, Aktenstück 759, S. 587.

[32] 1 b zu § 100 RAO., 23 zu § 299 S. 862.

[33] Steuerschuldrecht S. 100.

[34] Franz Schneider, Abgabengewaltverhältnis, S. 31.

[35] Sammlung von Entscheidungen des bayer. Verwaltungsgerichtshofs Bd. 18, 286; 29, 85.

[36] vgl. Staudinger 1 vor und 3 zu § 55 EGBGB.

[37] Staub-Bondi 33 zu § 25 HGB.; Düringer-Hachenburg 27 zu § 25 HGB.

[38] Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930 S. 149.

noch eher übergehe; in der neuen Auflage fehlt die Stelle. Hermann Herrnritt[39] vertritt ebenfalls ohne Begründung für das österreichische Recht die Ansicht, dass die Steuerschuld mit dem Tod des Schuldners nicht erlösche. Georg Jellinek[40] verneint die Möglichkeit einer dem Privatrecht entsprechenden Nachfolge, nimmt aber andererseits an (S. 66), dass sich ein öffentlichrechtlicher Rechtsanspruch in einen privatrechtlichen verwandeln kann. Als Beispiele werden die rechtskräftige Geldstrafe und der Gehaltsanspruch des Beamten nach seinem Tode angeführt. Insoweit greift dann natürlich das Privatrecht Platz. Die Steuerschuld wäre ihm zufolge wohl gleich zu behandeln, sodass er mit v. Myrbach-Rheinfeld übereinstimmen würde.

Blumenstein,[41] der für die Veranlagungssteuern am alten Standpunkt (Entstehung der Steuerschuld erst mit der Veranlagung) festhält, nimmt ein besonderes steuerrechtliches Gebilde der Verfahrensnachfolge an, demzufolge die Erben in das gegen den Erblasser schwebende Steuerverfahren einrückten und sich veranlagen lassen müssten. Diese Ansicht hat im geltenden deutschen Steuerrecht keine Stütze.

Fleiner[42] will auf dem Umweg über den Vermögensbegriff helfen.[43] Sobald ein Recht oder eine Schuld auf Geld gingen, gehörten sie zum Vermögen einer Person und „als Vermögensbestandteil wird auch ein öffentliches Rechtsverhältnis der Rechtsnachfolge zugänglich". Dieser Gedanke ist gewiss sehr beachtlich; nur wird er mit dieser Begründung allein einer positiven Rechtsauffassung nicht gerecht. Es gibt keinen allgemeinen Satz, dass das Vermögen als Inbegriff aller Rechte und Verpflichtungen einer Person auf den Gesamtnachfolger übergehe. Wir haben vielmehr nur einzelne Bestimmungen für einzelne Rechtsgebiete, so die Bestimmungen des BGB. für bürgerlichrechtliche Schulden.

In der gleichen Richtung gehen zwei Entscheidungen des bayerischen Verwaltungsgerichtshofs.[44] Sie berufen sich zunächst auf das Wesen öffentlichrechtlicher Ansprüche und Verbindlichkeiten als höchstpersönlicher Rechtsbeziehungen; sodann wird aber ausgeführt, die fälligen Verbindlichkeiten eines Erblassers bildeten „ein Passivum seines Vermögens, daher auch seines Nachlasses" und gingen deshalb auf den Rechtsnachfolger über. (Bd. 18, 286). Dagegen ist dieselbe Einwendung zu erheben wie gegen die Ansicht Fleiners.

Aber auch die entgegengesetzte Ansicht wurde vertreten. Dies ist einmal der Ansicht Stengels[45] zu entnehmen, wonach öffentlich-

[39] Grundlehren des Verwaltungsrechts, 1921, S. 440.
[40] Subjektive öffentliche Rechte S. 343.
[41] Festgabe für Huber S. 245; Beiträge zur Fin. Wiss. Bd. 2, S. 22.
[42] Verwaltungsrecht S. 154.
[43] vgl. dazu Schneider, Abgabengewaltverhältnis S. 31 ff.
[44] Sammlung von Entscheidungen des bayer. Verwaltungsgerichtshofs Bd. 18, 286; 29, 85.
[45] Verwaltungsrecht 1886, S. 45, 47.

rechtliche Rechtsverhältnisse immer höchstpersönliche seien, sie gingen deshalb mit dem Wegfall des berechtigten oder verpflichteten Subjekts unter. Sodann ist neuerdings Schneider[46] im Grunde als Einziger theoretisch folgerichtig gegen die Gesamtnachfolge mit Nachdruck aufgetreten, indem er den rechtsstaatlichen Gedanken zum Ausgangspunkt nimmt, dass der Staat nur dann vom Einzelnen etwas fordern könne, wenn er dazu eine gesetzliche Ermächtigung habe. Demnach kann eine Gesamtnachfolge nur dann stattfinden, wenn sie besonders gesetzlich angeordnet ist. Der Steueranspruch geht gegen den Erblasser, wenn dieser nicht mehr vorhanden ist, kann der Anspruch auch nicht gegen ihn geltend gemacht werden. Der Erbe ist aber eine neue Person, gegen die nur mit besonderer gesetzlicher Ermächtigung vorgegangen werden kann.

Wägt man diese gegensätzlichen Ansichten gegeneinander ab, so muss einmal gesagt werden, dass für den Uebergang der Steuerschulden auf den Gesamtnachfolger eine offenbar ganz allgemeine Ansicht spricht. Vor allem zeigt die Betrachtung der Rechtsprechung, dass die Anwendbarkeit der bürgerlichrechtlichen Rechtsnachfolgebestimmungen von einer ganz allgemeinen Rechtsüberzeugnug getragen wurde und auch heute getragen wird. Dass die unmittelbare Anwendung des bürgerlichen Rechts unmöglich ist, braucht nicht wiederholt ausgesprochen zu werden. Immerhin wäre zu erwägen, ob man nicht auf Grund dieser allgemeinen Rechtsüberzeugung zu einer entsprechenden Anwendbarkeit der bürgerlichrechtlichen Vorschriften kommen müsste. Dagegen spricht aber der von Schneider mit Recht ins Feld geführte Gedanke der rechtsstaatlichen Bindung der Verwaltung. Dieser Gedanke ist so sehr im Aufbau unseres heutigen Staates verankert und entspricht so sehr der allgemeinen Rechtsüberzeugung, dass es unmöglich ist, über ihn hinwegzugehen. Nur wenn sich eine gesetzliche Grundlage für den Uebergang der Steuerschulden auf den Gesamtnachfolger finden lässt, ist die besondere steuerrechtliche Gesamtnachfolge anzuerkennen.

Für unser heutiges Steuerrecht ist deshalb von der RAO. auszugehen .Diese kennt, wie gesagt, eine steuerrechtliche Gesamtnachfolge aber nur für den Erben. Gleichwohl wurde aus ihren Bestimmungen die Anerkennung einer steuerrechtlichen Gesamtnachfolge verschiedentlich entnommen.

Wilhelm Merk[47] schliesst aus den Bestimmungen der §§ 106, 109 auf eine allgemeine steuerrechtliche Gesamtnachfolge; dies ergebe sich daraus, dass die Rechtsnachfolger und die anderen in § 106 genannten Personen die Pflicht haben, für die Bezahlung der Steuerschulden des Erblassers zu sorgen; diese gingen deshalb nicht unter, sondern auf den Rechtsnachfolger über. Die Bestimmung des § 106 lasse dies deshalb nicht näher erkennen, weil sie mehr auf das Wesen der Steuerschuld als einer Belastung einer

[46] Abgabengewaltverhältnis S. 31 ff.
[47] a. a. O. S. 100.

Vermögensmasse als auf die persönliche Verbindlichkeit abstelle. Die persönliche Haftung des allgemeinen Rechtsnachfolgers trete dann aus besonderen Gründen nach §§ 109 und 115 III ein.

Einen ähnlichen Standpunkt vertritt Karl Arens[48] mit der Begründung, Sinn der Bestimmung des § 106 sei, zu verhindern, dass durch Aenderungen in der rechtlichen Herrschaft über ein Vermögen ein Steueranspruch unerfüllt bleibe; daraus, dass der Rechtsnachfolger neben den Verwaltern usw. als Entrichtungspflichtiger genannt sei, sei bei der grundlegenden Verschiedenheit des Rechtsnachfolgers als eines an der Masse Vollberechtigten gegenüber den andern in § 106 genannten Personen zu schliessen, dass dem Rechtsnachfolger keine neue besondere Pflicht, nämlich die Entrichtungspflicht, auferlegt sei, sondern dass auf ihn die alte Pflicht übergehe.

An diesem Gedanken ist zweifellos etwas Richtiges; man könnte aber erwidern, dass dem Rechtsnachfolger ja gerade nicht die alte Schuld auferlegt sei, weil er in § 106 mit anderen nicht voll an der Masse Berechtigten in einem Atemzuge als bloss Entrichtungspflichtiger genannt sei, für ihn also eine neue Pflicht aufgestellt werde, die sich nur unter den Voraussetzungen des § 109 in eine persönliche Haftung für die alte Schuld verwandle. Andererseits könnte man dann daraus den Schluss ziehen, dass die alte Schuld eben offenbar doch noch weiterbestünde, wobei dann offen bliebe, was mit ihr in der Zeit zwischen privatrechtlicher Rechtsnachfolge und Entstehung der Haftung nach § 109 geschehen sei. Es darf auch nicht übersehen werden, dass in der Reihe der in §§ 103—108 genannten Personen, denen Entrichtungspflichten auferlegt sind, der Rechtsnachfolger bei dieser Auslegung dann der einzige wäre, dem eine Entrichtungspflicht für eine eigene Schuld auferlegt wäre; alle anderen Entrichtungspflichtigen haben fremde Steuerschulden zu erfüllen.. Die Absicht des Gesetzgebers geht aber doch offenbar dahin, in den §§ 103—108 RAO. die Entrichtungspflichten für fremde Steuerschulden zusammenzustellen.[49]

Man sieht, dass mit dieser engen Behandlungsweise nicht vorwärts zu kommen ist. Die Entstehungsgesichte der RAO. zeigt, dass nicht dieselbe Auslegungsweise für die RAO. anzuwenden ist, wie sie dem BGB. gegenüber geübt werden kann. Die RAO. ist kein in allen Kreuz- und Querbeziehungen pünktlich verzahntes Gesetz, sondern beschränkt sich gelegentlich darauf, nur einige unbedingt notwendige Bestimmungen zur Sicherung des Steueraufkommens und seiner Gleichmässigkeit zu geben. Dies ist bei dem Mangel an Vorarbeiten und bei der Kürze der zur Schaffung zur Verfügung stehenden Zeit nicht Wunder zu nehmen.[50]

---

[48] Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 1927 S. 641.

[49] vgl. dazu Merk a. a. O. S. 110 ff. 112 Anm. 11.

[50] vgl. dazu Becker St.W. 24 S. 1531: „Wenn mir gelegentlich meine Entwürfe und Vorarbeiten zur RAO. wieder in die Hände kommen, habe ich rückdenkend stets die Empfindung, dass mich oft weniger klare Erkenntnis, als ein richtiges, wenn auch unklares Gefühl abgehalten hat, zuviel zu regeln, und das was ich regelte, zu scharf zuzuspitzen".

Die Richtigkeit dieser Betrachtungsweise ergibt schon ein Vergleich von § 106 mit § 109. Wenn § 109 davon spricht, dass in den Fällen der §§ 103—108 die dort bezeichneten Personen neben den Steuerpflichtigen haftbar gemacht werden können, so ergibt das eine formale Unstimmigkeit mit § 106, sowohl wenn man annimmt, dass durch den Wegfall des ursprünglich Steuerpflichtigen die Steuerschuld erlischt, weil dann alle in § 106 genannten Personen nicht mehr neben einem Steuerpflichtigen haften, wie auch bei der Annahme, dass die Steuerschuld auf den Rechtsnachfolger übergeht, weil dann der Rechtsnachfolger, auch eine der in den §§ 103—108 bezeichneten Personen, nicht neben sich selber haften kann.

In Wirklichkeit handelt es sich ganz einfach um eine Lücke im geltenden Reichssteuerrecht, die darin besteht, dass eine ausdrückliche Anordnung über das Schicksal eines Steuerschuldverhältnisses nach dem Wegfall des ursprünglichen Steuerschuldners nicht getroffen ist. Für die Ausfüllung gelten die Auslegungsbestimmungen der RAO. Aus § 9 RAO. sind zwei allgemeine Auslegungsgrundsätze herzuleiten, die hier, aber auch an anderen Stellen Verwendung finden müssen.

1. Der Zweck der Steuergesetze ist die Beschaffung finanzieller Mittel für den Staat; man könnte von dem Grundsatz der Finanzbeschaffung sprechen. Das ist ein alter Satz des Reichsgerichts.[51] Neuerdings ist Lion[52] gegen diesen Gedanken aufgetreten. Er meint, die Finanzbeschaffung sei nur ein hinter dem Gesetz stehender Gedanke, gewissermassen ausschliesslich Grund zur Erlassung von Steuergesetzen im allgemeinen; er stehe aber in keiner so unmittelbaren Beziehung zum geltenden Recht, dass er zur Auslegung herangezogen werden könne. Das ist wohl schon im Hinblick auf allgemeine Gesichtspunkte abzulehnen. Einer der Unterschiede des öffentlichen Rechtsverhältnisses im Vergleich zum privaten liegt wohl gerade darin, dass die Ueberlegenheit der übergeordneten Person darin zum Ausdruck kommt, dass die Verschiebung des Schwergewichts zum übergeordneten Gemeinwesen hin nach dem Willen des Gesetzgebers überall durchschimmert und naturgemäss da besonders stark, wo die ausdrückliche Gesetzesregelung mangelhaft ist.

Man wird aber ganz abgesehen von allgemeinen Erwägungen auf Grund der RAO. zu dem Ergebnis kommen müssen, dass der Gedanke der Finanzbeschaffung geltendes Recht und nicht nur gesetzgeberischer Grund ist. Wenn § 1 RAO. bestimmt, dass Steuern im Sinn der RAO. gegenleistungslose Geldleistungen zur Erzielung von Einkünften für den Staat sind, so ist damit zunächst nur die seitens der Wissenschaft entwickelte Abgrenzung als solche Gesetz geworden. Wenn aber § 9 für die Auslegung den Zweck der Steuergesetze zu berücksichtigen gebietet, so wird man nicht zwei-

[51] R.G.Z. 84, 21; 86, 167; 88, 230; 47, 343; 79, 139.
[52] Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 27 S. 144.

feln dürfen, dass damit nicht nur irgend welche einzelnen Zwecke bestimmter Steuergesetze oder Steuerrechtsätze gemeint sind, sondern auch vor allem der allgemeine in der Abgrenzung des § 1 enthaltene Gedanke der Finanzbeschaffung. Damit ist dieser Gedanke geltendes Recht und für die Auslegung der Steuergesetze zu verwerten.[53]

Es braucht wohl nicht besonders gesagt zu werden, dass damit noch lange nicht einem unbedingten Fiskalismus bei Auslegung der Steuergesetze das Wort geredet wird. Man muss von der Vorstellung ausgehen, dass der Gedanke der Finanzbeschaffung einer den einzelnen Bestimmungen verhältnismässig entfernten Rechtsschicht entstammt, dass er also durch einen besonderen und deshalb näheren Grundsatz verdeckt und ausser Kraft gesetzt werden kann. Mit anderen Worten, er ist nur hilfsweise heranzuziehen. Davon geht auch das Reichsgericht aus:[54] „Eine Auslegung eines Steuergesetzes, das zu einem solchen Ergebnis führt" (nämlich zur Einnahmeverkürzung für den Staat) „ist abzulehnen, wenn nicht die andere Auslegung unbedingt ausgeschlossen erscheint". In diesem Zusammenhang genügt ein Hinweis auf die mannigfachen Entscheidungen, bei denen auf Grund des § 9 zu Gunsten des Steuerschuldners entschieden wurde.[55]

Der Grundsatz der Finanzbeschaffung wird aber verletzt durch eine Auslegung der Steuergesetze, bei der der Steuergläubiger im Falle des Aufhörens einer steuerrechtlich verpflichteten Person irgend einen seiner Ansprüche verliert oder nicht verwirklichen kann. Die im Steuerrecht angeordnete wirtschaftliche Betrachtungsweise lässt es als unmöglich erscheinen, ein Vermögen, das wirtschaftlich gesehen, mit einer Verbindlichkeit aus Steuergesetzen belastet ist, von dieser zu befreien, wenn der bisherige Rechtsträger weggefallen ist. Der Gedanke verlangt vielmehr volle Befriedigung des Steuergläubigers in Bezug auf sämtliche vermögensrechtliche Verpflichtungen, auch bei Wegfall des bisherigen Verpflichteten.

2. Ein weiterer Gedanke geht von der Bestimmung des § 9 aus, dass bei der Auslegung die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze zu berücksichtigen ist. Wie wir von Becker wissen, sollte § 9 die Auswirkung finanzwissenschaftlicher Gedanken im geltenden Steuerrecht ermöglichen.[56] Dazu gehört der Grundsatz der Steuergleichheit. Betrachtet man die wirtschaftliche Bedeutung der Steuer für den Steuerpflichtigen, so wird man wiederum wie oben sagen müssen, dass nicht nur irgend eine bestimmte wirtschaftliche Bedeutung eines einzelnen Steuergesetzes oder einer einzelnen steuerrechtlichen Vorschrift nach § 9 zu berücksichtigen

[53] vgl. Becker RAO. S. 41 z. § 4, insbes. St.W. 1931 S. 434, 437 ff., dagegen: Haussmann, St.W. 1931 S. 748 ff.
[54] RGZ. 88, 230.
[55] Becker St.W. 1931, S. 440; Lion St.W. 1931, S. 609.
[56] Becker RAO. S. 60, 8 zu § 4 St.W. 1931 S. 272 ff.

ist, sondern vor allem auch die allgemeine Bedeutung der Besteuerung als Belastung eines Vermögens. Man muss bedenken, dass die RAO. aus einer Zeit sammt, in der die Steuerquellen aufs schärfste ausgenützt wurden wegen des ausserordentlichen Geldbedarfs des Reiches, in der sogar so weit gegangen wurde, dass wie im Reichsnotopfergesetz der Grundsatz des Schöpfens aus dem Ertrag verlassen und der Stamm des Vermögens angegriffen wurde. Diese Umstände haben sich bis heute nicht geändert und werden sich auch in absehbarer Zeit nicht ändern.[57]

Nun darf man sich die Wirtschaft für die vorliegende Betrachtung nicht im Zustand der Ruhe vorstellen, sondern in dem schärfsten Wettbewerbs. Dies gilt besonders für die juristischen Personen, um die es sich hier im Augenblick handelt und die in den meisten Fällen eine besonders enge Beziehung zur kämpfenden Wirtschaft haben. Von diesem Gesichtspunkt aus kommt der Besteuerung eine sehr erhebliche vielleicht ausschlaggebende Bedeutung zu. Die steuerliche Begünstigung des einen gegenüber dem andern kann leicht sogar zum Unterliegen des Belasteten führen. Diese wirtschaftliche Bedeutung der Steuern führt aber mit Notwendigkeit zum Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch noch auf den Art. 134 der Reichsverfassung, der die Gleichheit vor dem Gesetz des Art. 109 für die Steuergesetzgebung besonders anordnet. Art. 134 enthält zwar an sich nur einen Richtsatz; aber auch als solcher erlangt er über § 9 RAO. Einfluss auf das geltende Recht.[58]

Der Reichsfinanzhof hat verschiedentlich in diesem Sinne den Grundsatz der Steuergleichheit als geltendes Recht behandelt, so z. B. St.W. 28 Nr. 499 S. 886: „Es ist ein nach § 4 RAO. "(jetzt § 9)„ zu berücksichtigendes Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit und der gleichmässigen Lastenverteilung, Unternehmungen, die miteinander im Wettbewerb stehen, möglichst gleichmässig steuerlich zu belasten.[59]

Von diesem Standpunkt aus ist ganz allgemein zu fordern, dass ein Vermögen für sämtliche auf ihm ruhenden steuerlichen Verbindlichkeiten auch herangezogen wird, gleichgültig, ob der bisherige Träger weggefallen ist oder nicht, dass also beim Wegfall des bisherigen Trägers der Rechtsnachfolger zur Erfüllung verpflichtet wird.

Bei der Verwirklichung dieser beiden Grundsätze bei der Auslegung des geltenden Rechts ist davon auszugehen, dass es zwei Möglichkeiten für die Steuerschuld beim Wegfall eines Steuerschuldners gibt; entweder die alte Schuld hört auf zu

---

[57] anders Haussmann St.W. 1931, S. 752.

[58] vgl. Hensel Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 27 S. 49, und 30 S. 443 ff., 460, Becker St.W. 1931, 807—810; Lion, St.W. 1931, S. 616.

[59] vgl. hiezu Becker RAO. S. 41, 2. Abs. zu § 4; RFH. 17, 215, gerade im Hinblick auf einen Nachfolgefall; weitere Entscheidungen bei Becker S. 68, 69 ,ferner Becker St.W. 31, 433, 442. Hensel, Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 1931, S. 123.

bestehen oder sie besteht fort, d. h. sie geht auf den allgemeinen Rechtsnachfolger über. Im ersten Fall ergeben sich mehrere Möglichkeiten zur praktischen Verwirklichung der beiden gefundenen Gedanken. Entweder es wird eine Sondersteuer vom Rechtsnachfolger in Höhe der nichtgezahlten steuerlichen Verbindlichkeiten erhoben. Dieser Weg ist dem geltenden Recht fremd. Man könnte auch an eine Verdinglichung der bisher persönlichen Verpflichtung denken. Dafür bietet das geltende Recht auch keinen Anhaltspunkt. Dies würde auch dem gesamten Aufbau unseres Steuerrechts widersprechen, der ganz allgemein auf einer Beziehung von Person zu Person und nicht von Person zur Sache beruht. Eine dritte Möglichkeit wäre, solche Sonderbestimmungen zu treffen, dass der Erfolg der völligen Befriedigung des Staates und der völligen Gleichmässigkeit der Besteuerung gewährleistet würde. Ein Ansatz in dieser Richtung ist die Bestimmung des § 106. Die Frage ist nur, ob sie den beiden Grundsätzen genügt. Hat man das zu verneinen, so bleibt nur die zweite Hauptmöglichkeit, nämlich die Annahme des Fortbestands aller steuerlichen Verbindlichkeiten in der Person des Rechtsnachfolgers. Dass dieser Uebergang nicht durch die Bestimmung des § 106 ausgeschlossen werden sollte, geht aus den oben angestellten Erwägungen hervor, dass die RAO. nur einige notwendige Bestimmungen aufstellen, aber nicht ein ausschliessliches System schaffen wollte.

Wir haben also zunächst zu prüfen, ob die Entrichtungspflicht des § 106 den beiden an die Spitze gestellten Grundsätzen genügt; genügt sie nicht, so bleibt nur die Annahme einer steuerrechtlichen Gesamtnachfolge unter entsprechender Anwendung des § 115 III. Diese Bestimmung spricht an sich schon für diese Lösung. Sie geht allerdings ihrer Grundrichtung nach zum Nachteil des Steuerschuldners. Es ist aus rechtsstaatlichen Gedankengängen heraus Einspruch gegen eine zum Nachteil des Steuerschuldners ausdehnende Gesetzesanwendung erhoben worden, so z. B. von Hensel. Wenn man von § 9 RAO. absieht, so ist diese Ansicht im Recht. Rechtsstaalicher Grundsatz ist es, dass der Staat vom Einzelnen nur das verlangen kann, was das Gesetz gestattet. Dies macht eine Lückenausfüllung zum Nachteil des Einzelnen unmöglich. Dabei wird aber übersehen, dass § 9 als geltender Rechtssatz auch einmal die Ausfüllung einer Lücke zum Nachteil des Einzelnen anordnen kann.[60]

Einmal gilt § 106 nur für die Steuerschulden selbst. Alle Nebenansprüche, und diese sind teilweise sehr erheblich, man denke nur an umfangreiche Zinsenlasten für Rückstände, fallen

---

[60] vgl. Becker St.W. 24, 1501 ff. 1511 mit Hinweis auf Hensel. Lion Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 1927 S. 140 ff., 148; vgl. ferner dagegen Lion St.W. 1931, S. 613: „Soweit aber keine Umgehung vorliegt, sind zwar die Gesetze dem Zweck nach auszulegen, jedoch mit der Begrenzung, dass eine Ausdehnung der Steuerlast über den Gesetzesausspruch hinaus durch Richterspruch nicht angängig ist".

nach dem Wortlaut nicht unter die Entrichtungspflicht. Dies geht auch aus der Verweisung auf § 99 I hervor, der nur den Steueranspruch selbst auf Grund Gesetzes entstehen lässt, während die einzelnen Nebenansprüche meist durch besondere Vorgänge entstehen. Dass sich der Grundsatz der Gleichheit wie der der Finanzbeschaffung auf diese Nebenansprüche bezieht, kann nicht zweifelhaft sein, wenn man bedenkt, dass z. B. der Zinsanspruch bei Rückständen oder ein festgesetzter Zuschlag eine erhebliche Belastung des Einzelnen bedeuten kann, dass also der einseitige Wegfall eine unbillige Erleichterung im wirtschaftlichen Wettbewerb bedeutet, ferner wenn man bedenkt, dass es wirtschaftlicher Betrachtungsweise widerspricht, dem Steuergläubiger zustehende Zinsen diesem nur deshalb zu entziehen, weil der Schuldner weggefallen ist.

Dass die Regelung der §§ 106, 109 den beiden Grundsätzen nicht voll entspricht, ergibt sich ferner aus § 109. Der Rechtsnachfolger haftet danach nur dann persönlich mit seinem ganzen Vermögen, wenn er die Entrichtungspflicht des § 106 schuldhaft verletzt hat. Die Geltendmachung dieser Haftung ist aber von einer Zustimmung des Landesfinanzamts abhängig gemacht. Die Tatsache, dass die Geltendmachung dieser Haftung in das Ermessen der Behörde gestellt ist und nicht kraft Gesetzes eintritt, verstösst aber bis zu einem gewissen Grade gegen die Steuergleichheit, weil sie die Möglichkeit zu einer ungleichen Behandlung bietet. Einmal kann die Handhabung der Landesfinanzämter von einander abweichen, ferner ist auch keine Gewähr vorhanden, dass das einzelne Landesfinanzamt die Steuergleichheit verwirklicht. Das zwingt zur Annahme einer Nachfolge, die unabhängig von der Geltendmachung der Behörde ist. Die Vorschrift des § 109 ist aber damit nicht überflüssig geworden, sie schliesst auch nicht diesen Uebergang aus; denn der Gedanke, dass nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Vermögen unabhängig von dem Wegfall seines Trägers für die dem bisherigen Träger auferlegten Steuern haftet, kann nur dazu führen, einen Uebergang der Schuld unter Beschränkung der Haftung auf das übernommene Vermögen entweder gegenständlich oder wertmässig anzunehmen. Darauf wird unten noch einzugehen sein. Die Haftung des § 109 erstreckt sich aber auf das ganze Vermögen des Nachfolgers, insbesondere des eigenen Vermögens ausser dem ererbten und diese Erweiterung ist wegen des Verschuldens des Nachfolgers durchaus sinnvoll. Diese Erwägungen haben vor allem dann praktische Bedeutung, wenn das übernommene Vermögen nicht mehr gegenständlich vorhanden, eine Vollstreckung nach § 320 III 2 also nicht mehr möglich ist, wenn aber das übernommene Vermögen wertmässig im Vermögen des Nachfolgers noch erhalten ist.

Ein Hauptgrund gegen die Annahme des Untergangs der bisherigen Steuerschuld ist die Frage der bürgerlichrechtlichen Sicherheiten. Wenn angenommen wird, dass der Steueranspruch mit

dem Aufhören der Persönlichkeit des Verpflichteten untergeht, so wird damit auch der nach § 136 RAO. bestellte Steuerbürge frei. Die Bürgschaft richtet sich nach bürgerlichem Recht und danach ist der Bestand der Bürgschaft vom Bestand der Hauptschuld abhängig (§ 767 I BGB.). Wenn die Hauptforderung untergeht, erlischt auch die Bürgschaft. Dasselbe gilt für ein Schuldversprechen, auf das ebenfalls bürgerliches Recht Anwendung findet (120 Abs. 2 RAO.). Die Verbindlichkeit des Beitretenden richtet sich nach der Verbindlichkeit des Hauptschuldners, nur diese sollte in bürgerlichrechtlicher Form übernommen werden. Erlischt sie aber, so erlischt auch die Verpflichtung des Beitretenden. Aehnliches gilt für dingliche Sicherheiten.

Die ausschliessliche Gültigkeit der Regelung der §§ 106, 109 RAO., d. h. der Ausschluss der Gesamtnachfolge würde dem Gesichtspunkt der Gleichheit schliesslich dann widersprechen, wenn eine Haftbarmachung nach § 109 gar nicht in Frage kommt. Eine schuldlose Verletzung der Pflicht des § 106 durch den Rechtsnachfolger ist aber leicht möglich. Das ist praktisch geworden bei den schon erwähnten Rückwirkungssteuern. Dann besteht die Möglichkeit, auf die oben schon hingewiesen wurde, dass eine Vollstreckung nach § 326 III 2 RAO. nicht mehr möglich ist, weil das übernommene Vermögen nicht mehr gegenständlich, sondern nur noch wertmässig vorhanden ist. Aber auch abgesehen davon würde es beiden Grundsätzen widersprechen, wenn die Steuer nicht zur Erhebung käme.[61]

Für alle diese praktischen Gesichtspunkte gibt nur die Annahme der Gesamtpflichtnachfolge ein befriedigendes und den Grundsätzen des § 9 entsprechendes Ergebnis. Dies wird noch unterstützt durch andere Punkte. Im allgemeinen werden im Steuerrecht die gesetzgeberischen Begründungen und ähnliche Gesichtspunkte nur ungerne herangezogen. Man wird aber bei einem immer noch sehr im Fluss befindlichen Gebiet wie dem Steuerrecht doch Aeusserungen von massgebender Seite unterstützend heranziehen dürfen, weil sich darin vielleicht eine allgemeine Entwicklungsrichtung ausdrückt. In dieser Richtung ist schon bemerkenswert die Selbstverständlichkeit, mit der Becker, der Verfasser der RAO., die Gesamtnachfolge, wenn auch ohne nähere Begründung, zulässt.[62] In diesem Zusammenhang gehört auch die Unbefangenheit, mit der in einem Fall seitens des Reichsfinanzministeriums das Einrücken des Rechtsnachfolgers in die steuerrechtliche Lage des Rechtsvorgängers behauptet wird.[62a] Schliesslich sind auch die oben schon erwähnten im Bezug auf ihre Gültigkeit angezwei-

[61] vgl. RFH. St.W. 24 Nr. 353 S. 1045; RFH. 17, 213.

[62] 23 zu § 299, 5 zu § 100 RAO.

[62a] RFH. 13, 196 Aeusserung des Reichsfinanzministers, die sich der Reichsfinanzhof zu eigen macht: „Dem entspricht es, dass der Rechtsnachfolger wie in die gesamte übrige Rechtsposition des Rechtsvorgängers so auch in das Gestaltungsrecht eintritt, das die Verordnung vom 24. 10. 22 für den Steuerpflichtigen vorsieht".

felten Durchführungsbestimmungen zur III. Steuernotverordnung (Schuldverschreibungssteuer) vom 29. 2. 24 R.Min.Bl. S. 67 anzuziehen, die in § 4 Abs. 2 bestimmen: „Im Falle der Rechtsnachfolge sind neben den Personen, die die Schuldverschreibung begeben haben, auch die Rechtsnachfolger Steuerschuldner. Dies gilt insbesondere für a) Erwerb eines Handelsgeschäfts, b) den Erben, c) die aufnehmende Gesellschaft im Falle der Verschmelzung von Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien wegen der von dem früheren Inhaber, von dem Erblasser oder von der aufgenommenen Gesellschaft begebenen Schuldverschreibungen". Eine solche Bestimmung im Rahmen einer Durchführungsbestimmung, auch wenn hiefür ein weiter Rahmen gesteckt ist, deutet auf die Auffassung hin, dass die Gesamtnachfolge etwas Selbstverständliches sei, beonders wenn man berücksichtigt, dass auch das Steuergesetz selber durch Verordnung erlassen wurde.

Mit der Schuldverschreibungssteuer ist schon ein Gebiet berührt, das vor allem in der Nachkriegszeit von erheblicher Bedeutung war. Es kam häufig vor, dass vor allem um der Steuerflucht zu begegnen, für die Steuerpflicht ein vor Erlass des Steuergesetzes liegender Stichtag oder anderer Tatbestand bestimmt wurde. Es handelt sich um folgende Gesetze:

Zuwachssteuergesetz vom 14. 2. 11, R.G.Bl. 33 § 62,
Gesetz über eine ausserordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 vom 26. 2. 18 R.G.Bl. 964 § 2,
Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachse vom 10. 9. 19 R.G.Bl. 1579 § 2
Ausführungsbestimmungen hiezu R.Min.Bl. 1460 § 8
Gesetz über eine ausserordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1919 vom 10. 9. 19 R.G.Bl. 1567
Körperschaftssteuergesetz vom 30. 3. 20 R.G.Bl. 393 § 34
Gesetz zur Sicherung der Brotversorgung vom 23. 6. 23 R. G.Bl. S. 410 § 5
II. Steuernotverordnung vom 21. 12. 23, R.G.Bl. S. 1205 Art. 1 § 1
III. Steuernotverordnung vom 14. 2. 24, R.G.Bl. S. 74 (Schuldenverschreibungssteuer) und Durchführungsbestimmungen vom 29. 2. 24 R.Min.Bl. 67
Notverordnungen des Reichspräsidenten vom 26. 7. 30 und 1. 12. 30.[63]

Es ist streitig geworden, wie die Rechtslage sei, wenn ein Steuerpflichtiger zwischen Stichtag und Inkrafttreten des Gesetzes weggefallen sei. Vor Inkrafttreten des Gesetzes war eine steuerliche Verbindlichkeit ja nicht vorhanden, eine solche konnte also auch vor Inkrafttreten des Gesetzes nicht auf den Gesamtnach-

[63] vgl. hiezu im einzelnen Herzfelder J.W. 31 S. 287 und ausführlicher im Zentralblatt für Handelsrecht 31 S. 25. RFH. vom 17. 12. 30 St.W. 31 Nr. 146 S. 207.

folger übergehen. Der Erbe ist aber seinerseits nicht Steuerpflichtiger. Andererseits ist es aber der Wille des Gesetzgebers, alle Personen, die am Stichtag vorhanden waren oder auf die der Tatbestand zutraf, zur Steuer heranzuziehen. Eine Lösung dieses Zwiespalts ist nur möglich, wenn seitens des Gesetzgebers die Gesamtnachfolge als allgemeiner Steuerrechtssatz und als selbstverständlich vorausgesetzt wurde. Es kann nicht bestritten werden, dass der Gesetzgeber anordnen kann, in diesen Fällen solle es so angesehen werden, als ob die Steuerschuld in der Vergangenheit entstanden sei. Der Gesetzgeber hat dabei gar nicht die Absicht, die Wirklichkeit unmittelbar zu verändern. Auf dem Gebiet der Rechtssätze, wo er allmächtig ist, kann ihm diese Befugnis nicht abgesprochen werden. Stillschweigende Voraussetzung bei diesen Rückwirkungsfällen ist dann aber der Gedanke der allgemeinen Geltung der Gesamtnachfolge; wenn die Steuer so gehandhabt werden soll, dass alle, die am Stichtag vorhanden waren, oder auf die der Tatbestand zutrifft, betroffen werden sollen, so muss bei Wegfall der Person vor Inkrafttreten des Steuergesetzes der Gesamtnachfolger die Steuerschuld übernehmen, da der Gesetzgeber unzweifelhaft eine allgemeine Wirkung herbeiführen wollte. Der Streit kann sich im Einzelfalle also nicht um die logische oder rechtliche Möglichkeit drehen, sondern nur darum, ob eine Rückwirkung überhaupt gewollt sei oder ob der Tatbestand, auf den Bezug genommen ist, nur als Bemessungsgrundlage zu gelten habe. Für die Fälle des Stichtages kommt diese Ueberlegung nicht in Frage. Es ist feststehende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, dass in diesen Fällen eine Gesamtnachfolge stattfindet.[64] Liegt aber einer immerhin erheblichen Reihe von Gesetzen die selbstverständliche Annahme einer allgemeinen steuerrechtlichen Gesamtnachfolge zu Grunde, so kann nicht angenommen werden, der Sinn der RAO. sei, das Steuerverhältnis mit der Endigung einer Person aufhören zu lassen. Vielmehr ist daraus der Schluss auf eine allgemeine Gesamtnachfolge zu ziehen.

Hier sei eine kurze geschichtliche Bemerkung angeknüpft. In der Frage der Gesamtnachfolge scheint sich ein Auffassungswechsel vollzogen zu haben. Soweit im Rahmen dieser Arbeit das ältere Recht berücksichtigt wurde, konnte festgestellt werden, dass offensichtlich in der Vorkriegszeit die persönliche Natur des Steuerverhältnisses mehr im Vordergrund stand; der Gedanke an eine Gestamtnachfolge steuerrechtlicher Natur scheint ferngelegen zu haben. Dabei muss zugegeben werden, dass umfassende Untersuchungen nicht angestellt wurden, vor allem bezüglich des Landesrechts. Das folgende ist nur als Hinweis auf einige Punkte des Reichsrechts aufzufassen.

[64] In diesem Zusammenhang sind folgende Entscheidungen ergangen RFH. 2, 213; 7, 291; 9, 162; 14, 118 = St.W. 24 Nr. 354 u. 379 mit weiteren Nachweisen; 17, 213; 14, 301 St.W. 24 Nr. 463 S. 489; 24, 353 S. 1045; 29 Nr. 759, S. 1381; Jur. W. 22, 6074; Pr.O.V.G. bei Koppe, Jahrbuch 2 S. 298; vgl. auch Becker 5 zu § 87 RAO.; Pottast, D.St.Bl. 6 (1923) S. 235.

Hieher gehört einmal eine Stelle aus der Begründung der ersten Kraftfahrzeugsteuer.[65] Dort heisst es mit Bezug auf diese: „Die Steuerpflicht ist auf die Person des Fahrzeugbesitzers gestellt. Im Falle eines Besitzwechsels, sei es infolge Erbgang, Schenkung oder Veräusserung, hat der neue Besitzer die Steuer für seine Person unabhängig davon zu entrichten, dass der Vorbesitzer im gleichen Kalenderjahr bereits für dasselbe Fahrzeug seinerseits die Steuer entrichtet hat". Diese grundsätzliche Ablehnung des Gesamtnachfolgegedankens wurde durch keine besonderen Verhältnisse der Kraftfahrzeugsteuer bedingt; man muss deshalb darin einen allgemeinen Gedanken des Reichssteuergesetzgebers erblicken.

Zwar kennt das Zuwachssteuergesetz von 1911 schon einen vor Inkrafttreten des Gesetzes liegenden Stichtag; man wird aber annehmen dürfen, dass dabei nicht an die Frage einer Gesamtnachfolge zwischen Stichtag und Inkrafttreten des Gesetzes gedacht wurde, dies kam wohl erst in der Nachkriegszeit zum Bewusstsein, als die Frage mehreremale höchstrichterlich entschieden wurde.

Dafür spricht auch die seltsame Bestimmung des § 74 des Besitzsteuergesetzes vom 3. Juli 1913 R.G.Bl. 524, auf die in diesem Zusammenhang kurz einzugehen ist. Das Gesetz unterscheidet einen Veranlagungszeitraum (§ 18), erstmals vom 1. Jan. 1914 bis zum 31. Dezbr. 1916, und einen Erhebungszeitraum (§ 24), erstmals vom 1. April 1917 bis zum 31. März 1920. § 74 I bestimmt nun: „Stirbt ein Steuerpflichtiger innerhalb des Erhebungszeitraums, oder fällt die Steuerpflicht auf andere Weise weg, so wird dadurch die Verbindlichkeit zur Entrichtung der bei Wegfall der Steuerpflicht noch nicht fälligen Teilbeträge nicht berührt". Die Begründung sagt dazu:[66] „Die Steuerschuld wird ihrem ganzen Umfang nach begründet durch die Tatsache des Vermögensbesitzes zu einem bestimmten Zeitpunkt. (§ 66)" — § 74 des Gesetzes.

Daraus ist ein klares Bild nicht zu gewinnen. Der Zeitpunkt, von dem die Begründung spricht, ist offensichtlich nur das Ende des Veranlagungszeitraums; denn dieser Zeitpunkt ist massgebend für die Berechnung des Vermögensunterschieds. Der Zeitpunkt, von dem ab der Wegfall die Verbindlichkeit zur Entrichtung der noch nicht fälligen Teilbeträge nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht berühren soll, ist aber erst der Beginn des Erhebungszeitraums, also erstmals der 1. April 1917. Daraus wäre der Schluss zu ziehen, dass nur beim Wegfall im Erhebungszeitraum, nicht aber beim Wegfall zwischen Veranlagungs -und Erhebungszeitraum die Steuerschuld unberührt bleibt, d. h. auf den Rechtsnachfolger übergeht.[67] Der Reichsfinanzhof hat dies aber anders aus-

[65] Verhandlungen des Reichstags Bd. 220, Anl. 10 S. 1032 ff. 1043.
[66] Verhandlungen des Reichstags, Bd. 301, Drucks. Nr. 872 S. 44.
[67] So Hallbauer D.J.Z. 1917, 640.

gelegt, in einer Zeit allerdings, deren Anschauungen andere geworden waren.[68]

Der Mangel des Gedankens der Gesamtnachfolge, d. h. der Fortsetzung der Persönlichkeit, ist auch sonst an dem Gesetz erkennbar. Vermögenszuwachs ist nämlich nicht nur das erwobene, sondern auch das ererbte Vermögen. Würde vom Gedanken der Fortsetzung der Persönlichkeit ausgegangen worden sein, so hätte nur der Vermögenszuwachs des Erblassers herangezogen werden dürfen. So wirkte die Besitzsteuer als eine Art Erbschaftssteuer und zwar als eine sehr ungerechte, weil sie den Erben, der sein Erbe bis zum Ende des Veranlagungszeitraums durchgebracht hatte, begünstigte vor dem, der es sich bis dahin erhalten hatte.

Der Umschwung der Auffassung zeigt sich gerade hierin sehr deutlich. Mit dem Krieg scheint dieser eingetreten zu sein. Das Kriegssteuergesetz vom 21. Juni 1916 R.G.Bl. 561 anerkennt den Gedanken der Fortsetzung der Persönlichkeit, indem es in § 3 I und II den Erwerb durch Erbfolge grundsätzlich ausschliesst und nur insoweit berücksichtigt, als schon beim Erblasser ein Vermögenszuwachs vorlag. (Ebenso später das Vermögenszuwachssteuergesetz vom 10. 9. 1919, R.G.Bl. 1579 § 6). Nach dem Krieg kommt dann die Bestimmung des § 95 III R.A.O., die Reihe der Rückwirkungssteuern und die anderen oben angeführten Gesichtspunkte. Kein Wunder, wenn nun auch der Reichsfinanzhof zu § 74 des Besitzsteuergesetzes unter Zugrundelegung des Gesamtnachfolgegedankens entschied.

Der Umschwung der Auffassung kann aber nicht die Erbfolge allein erfasst, die übrigen Gesamtnachfolgefälle aber ausgeschlossen haben. Es kann auch, wie unten näher zu zeigen sein wird, nicht bei dem einzelnen Steuerspruch Halt gemacht werden, sondern es muss das ganze Steuerverhältnis erfasst werden.

Das Ergebnis ist also:

Wie bei der Gesamtnachfolge in das Vermögen einer natürlichen Person durch Vererbung, so geht auch in allen Fällen der bürgerlich- oder öffentlichrechtlichen Gesamtnachfolge die Steuerschuld auf den allgemeinen Rechtsnachfolger über. § 115 III ist auf alle Fälle bürgerlichrechtlicher oder öffentlichrechtlicher Gesamtnachfolge entsprechend anzuwenden.

Soweit das bürgerliche oder öffentliche Recht sonst eine Gesamtnachfolge anordnet, bei der der Rechtsvorgänger nicht untergeht, ist eine entsprechende Anwendung wegen der Verschiedenheit der Rechtslage nicht möglich.

---

[68] RFH. vom 16. 12. 1919, J.W. 1920, 4604 mit weiteren Nachweisen aus dem Schrifttum zu § 74 des Besitzsteuergesetzes.

bb) Die besondere steuerrechtliche Gesamtnachfolge.

Die Anordnung der Gesamtnachfolge im bürgerlichen und öffentlichen Recht ist immer ausschliesslich dem Gesetz vorbehalten. Soll das Vermögen einer Person im ganzen auf eine andere übertragen werden, so ist immer abgesehen von den gesetzlichen Fällen die Uebertragung der einzelnen Vermögensgegenstände erforderlich. An die gesetzliche Gesamtnachfolge in das Vermögen einer untergehenden Person knüpft sich immer auch ein gesetzlicher Schuldübergang sowohl allgemein wie nach Steuerrecht, wie wir im vorigen Abschnitt gesehen haben. Die Frage ist nun, was steuerrechtlich dann gelten soll, wenn es allgemein keine Gesamtnachfolge gibt, wirtschaftlich gesehen aber die Lage die gleiche ist, wie bei den im vorhergehenden Abschnitt erörterten Fällen. Das Gemeinsame besteht darin, dass eine Person untergeht und ihr Vermögen im ganzen von einer anderen Person übernommen wird, wobei es für die wirtschaftliche Betrachtungsweise gleichgültig ist, ob dazu einzelne Rechtsgeschäfte für die einzelnen Vermögensgegenstände nötig sind oder nicht. Die Anordnung der allgemeinen Gesamtnachfolge ist immer aus besonderen Gründen erfolgt, die steuerrechtlich aber ohne Belang sind. Von der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus gesehen, besteht kein Unterschied zwischen der Verschmelzung von Aktiengesellschaften, Genossenschaften, zwischen der Umwandlung einer A.G. in eine G.m.b.H. einerseits und der Verschmelzung von G.m.b.H.'s, von Vereinen und der Umwandlung einer G.m.b.H. in eine A.G. andererseits. In beiden Fällen ist die Lage genau gleich: eine Vermögensmasse hat ihren Inhaber gewechselt; die juristische Person, die vorher Träger der Rechte und Pflichten war, besteht nicht mehr, an ihre Stelle ist eine andere juristische (oder auch natürliche) Person getreten. Die Frage geht kurz dahin, ob ein besonderer steuerrechtlicher Begriff der Gesamtnachfolge zu bilden ist, oder ob man auch für das Steuerrecht an dem bürgerlichrechtlichen Gesamtnachfolgebegriff festhalten muss.

Auf die auch innerhalb des Reichsfinanzhofs verschieden beantwortete Frage der Berechtigung oder Notwendigkeit besonderer steuerrechtlicher Begriffe und ihrer Abhängigkeit bezw. Unabhängigkeit von dem Gebiet, dem sie entnommen sind, kommt es hier nicht so sehr an. Darüber, dass steuerrechtliche Begriffe unter Umständen einen anderen Inhalt haben müssen, als die bürgerlichrechtlichen Vorbilder, ist man sich im allgemeinen einig. Hier handelt es sich nur darum, ob ein Bedürfnis nach einer solchen besonderen Abgrenzung besteht. Dies ist zu bejahen. Die durch § 9 vorgeschriebene Betrachtungsweise verlangt, dass wirtschaftlich gleichliegende Tatbestände auch gleich behandelt werden. Sie kommt damit praktisch zu dem Ergebnis, die Kluft, die zwischen einsichtiger, wirtschaftlicher Laienbeurteilung und juristischer

Konstruktion besteht, einzuschränken oder ganz verschwinden zu lassen. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise wird also meist auf den vernünftigen Ansichten des Wirtschaftsverkehrs aufbauen müssen, soweit sich nicht im einzelnen aus irgendwelchen Gründen etwas anderes ergibt. So hat der Reichsfinanzhof in verschiedenen Entscheidungen unmittelbar auf die Auffassung des Verkehrs abgestellt. Von dieser Betrachtungsweise aus ist es aber unmöglich, danach zu unterscheiden, ob ein unmittelbarer Uebergang des Gesamtvermögens stattfindet, oder ob Einzelübertragungen erforderlich sind. Das Gemeinsame ist, wie schon oben angedeutet:

1. der Untergang einer Person,
2. der Uebergang des Vermögens dieser Person auf eine andere Person im Zusammenhang mit diesem Untergang.

Diese beiden Dinge sind entscheidend; sie liegen der Gesamtnachfolge durch Vererbung zu Grunde, ebenso der allgemeinen Gesamtnachfolge bei juristischen Personen und den hier behandelten Fällen lediglich wirtschaftlichen Uebergangs des Gesamtvermögens. Deshalb muss auch die steuerrechtliche Regelung gleich sein. Der für die Gesamtnachfolge des Erben angeordneten Gesamtrechtsnachfolge muss auch in den anderen gleichgelagerten Fällen eine Gesamtrechtsnachfolge entsprechen; die ausdrückliche Regelung des § 115 III RAO. ist entsprechend anzuwenden. Dafür sprechen auch sämtliche im vorigen Abschnitt ausgeführten Einzelgesichtspunkte. Das Ergebnis ist also: der im Steuerrecht gültige Begriff der Gesamtnachfolge, an dem sich ein Uebergang sämtlicher Schulden knüpft, ist ein weiterer als der bürgerlichrechtliche. Er setzt die genannten zwei Punkte als wesentlich voraus.

Diese Ausdehnung wird unterstützt durch die offensichtlich der Lebensanschauung und nicht der juristischen Vorstellung angepasste Art, mit der in § 64 des Kapitalverkehrssteuergesetzes vom Rechtsnachfolger gesprochen wird. Die zugehörige Stelle der Begründung bemerkt: „Es kommt häufig vor, dass bei Fusionen die Aufsichtsräte der untergehenden Gesellschaft von der erwerbenden Gesellschaft Beträge als angebliche Abfindung ihrer Ansprüche erhalten. Diese Ansprüche sollen auch der Steuer unterliegen". Es kann nicht zweifelhaft sein, dass damit von einem besonderen wirtschaftlichen Begriff ausgegangen wird. Genau die gleiche Weite zeigt die RAO. in § 106, wenn sie von Rechtsnachfolgern von Personenvereinigungen und Zweckvermögen, die nicht juristische Personen sind, spricht. Einen Gesamtnachfolgebegriff besonderer Prägung, dem aber auch die hier verlangte Betrachtungsweise zu Grunde liegt, enthält noch § 4 II der Durchführungsbestimmungen zur III. Steuernotverordnung, der oben wörtlich angeführt wurde (vergl. o. S. 23). Hinzuweisen ist noch in diesem Zusammenhang auf den „Rechtsnachfolger" des § 44 Z. 2 Halbs. 2 des Einkommensteuergesetzes und auf die hierzu ergangenen, wirtschaftlicher

Betrachtungsweise Rechnung tragenden Entscheidungen.[69] Die Frage hat aber in erster Linie einkommensteuerrechtliche Bedeutung.[70]

Zu den für den steuerrechtlichen Gesamtnachfolgebegriff erheblichen beiden Punkten (Untergang des bisherigen Rechtsträgers und Uebergang von dessen Vermögen im Zusammenhang damit auf eine neue Person) ist noch zu sagen, dass sie wirtschaftlich gesehen, eine Einheit bilden müssen. Es wird hier immer auf den Einzelfall ankommen. Der Uebergang des Vermögens muss auf jeden Fall mit dem Untergang des Vorgängers zusammenhängen. Er muss aber vor allem auch das ganze Vermögen erfassen. Dabei schadet es aber nichts, genau so wie bei § 419 BGB. und § 116 RAO., dass unwesentliche Teile vom Uebergang ausgeschlossen bleiben. . Das Vermögen muss nur in seinen wesentlichen Bestandteilen dasselbe bleiben. Man darf allerdings nicht soweit gehen wie manche Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zu § 116 RAO. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise muss im Einzelfall auch geprüft werden, ob es sich um eine Auflösung oder um einen Uebergang im ganzen handelt. Die Uebernehmer der einzelnen Bestandteile eines aufgelösten Vermögens können nie zusammgefasst als Gesamtnachfolger behandelt werden, da das die Teile zu e i n e m Vermögen zusammenschliessende Band fehlt. Es ist aber möglich, dass mehrere in irgend einer Form zusammengeschlossene Personen Gesamtnachfolger sind.

Bei der ausschliesslich steuerrechtlichen Gesamtnachfolge können Zweifel über den Zeitpunkt des Uebergangs entstehen. Der Uebergang ist erst als vollendet anzusehen, wenn die beiden für die Gesamtnachfolge wesentlichen Vorgänge stattgefunden haben. Einmal ist es erforderlich, dass der Rechtsvorgänger untergegangen ist. Der Zeitpunkt des Untergangs versteht sich nicht immer von selbst. Bei den Kapitalgesellschaften z. B. endigt die Rechtsfähigkeit nicht schon mit der Auflösung sondern erst mit dem Abschluss der Abwicklung. Dieser Abschluss ist zwar tatsächlich aber nicht rechtlich vor dem Ablauf einer bestimmten Frist, des sog. Sperrjahrs möglich. Erfolgt die völlige Auskehrung des Vermögens vor dem Ablauf des Sperrjahrs, so ist dies ungesetzlich. Es entstehen dann Ersatzpflichten der Organe der Gesellschaft und unter Umständen auch Rückzahlungspflichten der Gesellschafter.[71] Berechtigt aus diesen Verpflichtungen ist die Gesellschaft; diese hat also bürgerlichrechtlich in Wirklichkeit gar nicht aufgehört zu bestehen; vielmehr ist die Abwicklung fortzusetzen.[71a] Erst nach Ablauf des Sperrjahrs und Erledigung auch dieser Ansprüche erlischt die Gesellschaft im Rechtssinne.

---

[69] RFH. St.W. 30 Nr. 498 S. 750; Nr. 974 S. 1415; Nr. 980 S. 1428.

[70] vgl. Becker St.W. 30 S. 662.

[71] vgl. Staub Bem. 2 zu § 301 HGB. für die AG.

[71a] Staub, 16 zu § 302 HGB.

Die Frage ist, ob auch für das Steuerrecht dieser Erledigungszeitpunkt massgebend ist. Es wurden verschiedene Standpunkte vertreten. Das preussische Oberverwaltungsgericht hat entschieden, die steuerliche Rechtsfähigkeit endige mit der vollständigen Auskehrung des Vermögens ohne Rücksicht auf das Sperrjahr.[72] Lion[72] hat sich dagegen gewandt unter Berufung auf die Gründe, die im bürgerlichen Recht eine spätere Endigung nach Ablauf des Sperrjahrs und Erledigung der Ersatzansprüche herbeiführen. Die Ersatzansprüche seien eben auch Vermögensstücke, deretwegen man auch im Steuerrecht die Gesellschaft als fortbestehend ansehen müsse.

Auch der Reichsfinanzhof hat diesen Gedanken ausgesprochen[73] und entscheidet im übrigen in feststehender Rechtssprechung im bürgerlichrechtlichen Sinne.[74] Es muss aber fraglich erscheinen, ob die Uebertragung der bürgerlichrechtlichen Grundsätze gerade hier nicht der besonderen steuerrechtlichen Betrachtungsweise widerspricht und ob nicht die ehemalige Rechtssprechung des preussischen Oberverwaltungsgerichts sich mehr in diesem Geiste bewegt. Die bürgerlichrechtliche Verlängerung der Lebensdauer der Gesellschaft über die Auskehrung des Vermögens hinaus erklärt sich aus der Rücksicht auf die Gläubiger der Gesellschaft, die nicht geschädigt werden sollen. Diese haben nur Ansprüche gegen die Gesellschaft und um diese zur Befriedigung zu bringen, sind diese gesetzlichen Ersatzansprüche eingeführt, die der Gesellschaft zustehen. Schon aus diesem Grund, weil diese Ansprüche notwendig einen Berechtigten haben müssen, muss die Fortdauer der Gesellschaft angenommen werden. Anstelle dieses zweigeteilten Weges der Gläubigerbefriedigung auf dem Umweg über die Gesellschaft, der wegen der juristischen Persönlichkeit der Gesellschaft nötig ist, tritt aber im Steuerrecht ein unmittelbarer Anspruch des Steuergläubigers gegen die Liquidatoren. Diesen ist in § 106 eine besondere Entrichtungspflicht auferlegt, deren Verletzung nach § 109 persönlich haftbar macht. Die Rücksicht auf die Gläubiger, die im bürgerlichen Recht zu einer Fortdauer der Persönlichkeit führt, gilt im Steuerrecht also nicht. Deshalb widerspricht es der für das Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die Persönlichkeit über die restlose Auskehrung des Vermögens hinaus steuerrechtlich fortdauern zu lassen. Vermögen im wirtschaftlichen Sinn sind dabei die wirtschaftlichen Güter der Gesellschaft, nicht aber gesetzliche Ersatzansprüche. Die bürgerlichrechtliche Anschauung wird im Steuerrecht vor allem bei Besitzsteuern nicht passen; wenn das Vermögen wirtschaftlich gesehen aufgelöst ist, kann eine Besitzsteuerpflicht wegen des Bestehens solcher Ersatzansprüche nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht entstehen. Man muss

[72] vgl. darüber Lion, Bilanzsteuerrecht, S. 285.

[73] RFH. St.W. 23 Nr. 431 S. 425.

[74] z. B. RFH. St.W. 27 Nr. 184 und dort angeführte Entscheidungen; RFH. St.W. 29 Nr. 1043 S. 1813; RFH. R.St.Bl. 29 Nr. 782.

also zu dem Ergebnis kommen, dass eine juristische Person endigt mit der Auskehrung ihres Vermögens nach dem Beginn der Abwicklung ohne Rücksicht auf vorgeschriebene Fristen und gesetzliche Ersatzansprüche.

Zur steuerrechtlichen Gesamtnachfolge ist es aber nicht nur erforderlich, dass der Rechtsvorgänger untergegangen ist; der Gesamtnachfolger muss auch schon entstanden sein. Für den Beginn einer juristischen Person hat der Reichsfinanzhof mit Recht besondere Grundsätze aufgestellt. Er lässt den Zeitpunkt, zu dem die juristische Person nach bürgerlichem Recht die Rechtsfähigkeit erlangt, beiseite und verlegt den Beginn der Rechtsfähigkeit auf einen Zeitpunkt, an dem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Beginn liegt, auch wenn die bürgerlichrechtliche Rechtsfähigkeit noch nicht erlangt ist. Dieser Zeitpunkt ist die Aufnahme wirtschaftlicher Tätigkeit.[75] Neuerdings[76] hat sich der Reichsfinanzhof für einen noch früheren Zeitpunkt entschieden; danach soll schon Abschluss des Vertrags und Vermögenserwerb genügen.

Ist dann das Vermögen des nach steuerrechtlichen Grundsätzen erloschenen Rechtsvorgängers auf den nach steuerrechtlichen Grundsätzen entstandenen Rechtsnachfolger übergegangen, dann ist die Gesamtnachfolge für die Steuerschulden vollendet. Der steuerrechtlichen Gesamtnachfolge liegt also ein Tatbestand zu Grunde, der sich über einen gewissen Zeitraum erstrecken kann. Die Rechtsnachfolge, die Gesamtnachfolge, ist erst dann eingetreten, wenn beide Tatbestände, Endigung des Rechtsvorgängers und Uebergang des Vermögens auf den Rechtsnachfolger, erfüllt sind. Es ist ähnlich wie beim rechtsgeschäftlichen Eigentumsübergang von Grundstücken, wo auch die Rechtsfolge erst nach Verwirklichung der beiden Tatbestandsstücke Auflassung und Eintragung eintritt.

cc) Steuerrechtliche Gesamtnachfolge bei Steuerpersonen insbesondere.

Das bisherige Ergebnis ist die Entwicklung eines besonderen steuerrechtlichen Gesamtnachfolgebegriffs. Dabei hat sich unsere Untersuchung ausschliesslich auf die natürlichen und juristischen Personen beschränkt. Im Steuerrecht hat nun in wachsendem Masse eine Entwicklung eingesetzt, die sich über die Grenze zwischen allgemein rechtsfähigen Gebilden und anderen Gebilden hinwegsetzt. Man spricht im allgemeinen davon, das Steuerrecht kenne eine besondere Rechtsfähigkeit. Eine erschöpfende Behandlung dieser Erscheinung fehlt bisher; wir müssen uns also zunächst ganz allgemein mit ihr befassen, ehe wir prüfen, ob es auch hier eine steuerrechtliche Gesamtnachfolge gibt. Wir wollen diese Gebilde,

[75] RFH. St.W. 28 Nr. 854 S. 1485.
[76] RFH. St.W. 30 Nr. 442 S. 647.

denen Steuerfähigkeit beigelegt ist, der Einfachheit halber Steuerpersonen nennen.

Bei der Untersuchung kann natürlich nur auf das Wichtigste eingegangen werden; nur das allgemeine Recht der Steuerpersonen kann erörtert werden; welche Gebilde im einzelnen Steuerpersonen sind, beurteilt sich nach den einzelnen Steuergesetzen. Für die Beurteilung ist wichtig einmal die RAO., die einige grundlegende Bestimmungen trifft, dann aber auch die selbständig fortbildende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

§ 106 bringt in der Klammerabgrenzung des Begriffs des Steuerpflichtigen neben natürlicher und juristischer Person auch die nicht rechtsfähige Personenvereinigung und das nicht rechtsfähige Zweckvermögen.

§ 86 RAO. bestimmt: „Bei Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, aber keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, haben die Vorstände oder Geschäftsführer und, soweit solche nicht vorhanden sind, die Mitglieder die Pflichten zu erfüllen, die den Personenvereinigungen wegen der Besteuerung auferlegt sind . . . Das gleiche gilt für Zweckvermögen und sonstige einer juristischen Person ähnliche Gebilde, die als solche der Besteuerung unterliegen".

§ 113 RAO. bestimmt: „Wo Gesellschaften, Vereine oder Genossenschaften als solche der Besteuerung unterliegen, gelten für die persönliche Haftung der einzelnen Gesellschafter und Mitglieder sinngemäss die Vorschriften des bürgerlichen Rechts".

§ 329 bestimmt: „Bei Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, erfolgt das Zwangsverfahren in das Vermögen der Personenvereinigung. Entsprechendes gilt für Zweckvereinigungen und sonstige einer juristischen Person ähnliche steuerpflichtige Gebilde".

Man könnte sich mit einem Hinweis auf § 106 RAO. begnügen. Die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Zweckvermögen sind den natürlichen und juristischen Personen gleichgestellt. Bei beiden gibt es „Rechtsnachfolger", die entrichtungspflichtig sind. Unter Anwendung des steuerrechtlichen Gesamtnachfolgebegriffs könnte man schon deswegen dazu kommen, genau so wie bei den juristischen Personen den Uebernehmer des gesamten Vermögens nach Wegfall der bisherigen Steuerperson als steuerrechtlichen Gesamtnachfolger zu behandeln. Dem würde der Gedanke zu Grunde liegen, dass diese Gebilde für das Steuerrecht dasselbe sind, was die juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts in ihren Gebieten sind. Am Steuerverhältnis beteiligt wäre also nicht der privatrechtlich Berechtigte, d. h. der Eigentümer des Zweckvermögens, die Mitglieder der Personenvereinigung, sondern das Gebilde selbst. Zweckvermögen und Personenvereinigung wären also selbst Steuerschuldner, ihnen stünden die Erstattungsansprüche zu. Die Steuerpersonen hätten also für das Steuerrecht die Eigenschaften juristischer Personen. Dieses Er-

gebnis widerspricht aber einem natürlichen Bedürfnis, das dahin geht, einem Gebilde immer oder gar nicht juristische Persönlichkeit zuzusprechen. Andererseits sprechen aber wieder die §§ 105, 329 RAO. von einer juristischen Person ähnlichen Gebilden. Diese Aehnlichkeit kann aber doch nur in dem wesentlichen Bestandteil des Begriffs der juristischen Person, nämlich ihrer rechtlichen Selbständigkeit liegen. Es gibt zwei Möglichkeiten: entweder man nimmt die Einheitlichkeit der Rechtsfähigkeit an; dann bestimmt sich natürlich die Rechtsfähigkeit eines Gebildes nach dem Rechte seines Ursprungs, das Steuerrecht ist nicht berufen, dies zu ändern. Oder, man entschliesst sich, die Frage der Rechtsfähigkeit grundsätzlich für jedes Gebiet gesondert zu behandeln. Bei der letzteren Annahme käme man zu der grundsätzlichen Möglichkeit, in jedem Rechtsgebiet gesondert Gebilde als juristische Personen zu behandeln, die dies sonst nicht sind. Bei der ersteren Annahme wäre man gezwungen, die privatrechtlich und öffentlichrechtlich Berechtigten als am Steuerverhältnis Beteiligte zu behandeln; die besonderen steuerrechtlichen Vorschriften für die Steuerpersonen wären dann nur von Fall zu Fall anzuwenden; bei einem Zweckvermögen würde das bedeuten, dass sich die Haftung des privatrechtlichen Eigentümers auf das Zweckvermögen selbst beschränken würde. Die Entscheidung in dieser Frage kann nur durch Einzeluntersuchung gewonnen werden.

Das steuerrechtliche Schrifttum begnügt sich im allgemeinen damit, die Tatsache der besonderen steuerlichen Rechtsfähigkeit festzustellen, ohne aber tiefer darauf einzugehen. Das Vorhandensein besonderer Steuerpersonen wird bestritten von Blumenstein.[77] Er will die Einheit der Rechtsfähigkeit wahren, indem er nur die bürgerlichrechtlich und öffentlichrechtlich anerkannten Rechtssubjekte auch für das Steuerverhältnis als solche anerkennen will. Zur Annahme einer besonderen Steuerrechtsfähigkeit meint er, man müsse „sich gegenwärtig halten, dass es sich dabei in Wirklichkeit einzig darum handle, durch entsprechende steuerrechtliche Massnahmen die in nicht rechtsfähigen Gebilden angesammelten wirtschaftlichen Mittel steuerlich zu erfassen". Das ist offensichtlich unbefriedigend. Es wird sich gerade darum handeln, die einzelnen Vorschriften der Steuergesetze zu untersuchen, was sich aus ihnen für die Frage ergibt. Es geht nicht an sie als lediglich technische Behelfe abzutun. Die Frage ist, ob diese technischen Bestimmungen eine so weitgehende Verselbständigung dieser Gebilde bedeuten, dass man ihnen für das Steuerrecht Selbständigkeit nach Art der juristischen Personen zuerkennen muss. Es ist daran zu erinnern, dass auch in anderen Rechtsgebieten Verschiedenheiten der Rechtsfähigkeit vorkommen, so im Verfahrensrecht im Vergleich zum bürgerlichen Recht. Vgl. § 50 II Z.P.O. § 213 K.O.

---

[77] Beiträge zur Finanzwissenschaft II S. 1 ff. 9.

Schranil[78] will zwischen Steuerpflicht und Steuerschuld scheiden. Die Steuerpflicht zeige das steuerrechtliche Band an, das der Staat um die in seinem Bereich befindlichen Personen und Besteuerungsgegenstände schlinge, während die Steuerschuld nur angebe, wer die Steuer als seine eigene zahlen solle. Bei der natürlichen Person treffe Steuerpflicht und Steuerschuld zusammen, während bei einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung Steuerschuld und Steuerpflicht auseinander fielen. Nur im Falle der Gleichstellung dieser Personenverbände mit juristischen Personen seien sie auch als solche Steuerschuldner. Diese Unterscheidung dürfte kaum fruchtbringend sein. Sie ist auch dem geltenden Recht fremd und zu allgemein, um für unsere Zwecke etwas auszusagen. Im übrigen finden sich bei ihm Hinweise auf ältere Landessteuergesetze, in denen Steuerpersonen vorkommen.

Ball[79] meint: „Steuerpflichtig ist in diesen Fällen die Vereinigung und da sie ein eigenes Rechtssubjekt nicht ist, so haftet ihr Vermögen oder diejenigen Personen, welche nach bürgerlichem Recht haften würden, wenn ein Bevollmächtigter berechtigterweise ein Rechtsgeschäft abgeschlossen haben würde".[80] Offenbar will Ball also eine öffentlichrechtliche Schuld der Steuerperson überhaupt verneinen und nur Haftungsverhältnisse annehmen, wobei nicht klar wird, was darunter zu verstehen ist, da er sowohl von Vermögenshaftung wie von Personenhaftung spricht.

Bühler[81] hat sich ebenfalls mit der Frage eingehend befasst. Er zieht mit Recht einen Vergleich zu verwandten Erscheinungen anderer Rechtsgebiete, so der Prozessfähigkeit der offenen Handelsgesellschaft, der passiven Prozessfähigkeit des nichtrechtsfähigen Vereins. Auch bei ihm scheint Ausgangspunkt der Gedanke zu sein, dass ein Gebilde entweder rechtsfähig oder nicht rechtsfähig sein könne. Die Möglichkeit, dass dies von Rechtsgebiet zu Rechtsgebiet verschieden beurteilt werden könne, ist ihm fremd; deshalb nennt er alle diese zwischen Rechtsfähigkeit auf allen Gebieten und völliger Rechtsunfähigkeit stehenden Gebilde halbrechtsfähige Personen, ohne dabei allerdings mehr als eine Bezeichnung gewonnen zu haben. Er unterscheidet dabei auch nicht genügend; der Abstand des Steuerrechts vom bürgerlichen Recht ist grösser als der Abstand des Prozessrechtes von diesem. Man darf also nicht die offene Handelsgesellschaft mit den Steuerpersonen vergleichen, weil es etwas ganz anderes ist, wenn ein nichtrechtsfähiges Gebilde wie die offene Handelsgesellschaft prozess- oder konkursfähig ist, als wenn ein nicht rechtsfähiges Gebilde zur Steuerperson gemacht wird.[82]

---

[78] Schuld und Haftung bei den direkten Steuern A.Ö.R. 39 (1920) S. 183 ff.

[79] Einführung in das Setuerrecht III. Auflage S. 104.

[80] vgl. auch Merk S. 27 Anm. 26.

[81] Lehrbuch S. 120 S. 161.

[82] vgl. auch Kleemann über Sammelunternehmungen D.St.Bl. 3 (1921) S. 3.

Diese Lösungen sagen nichts über die hier gestellte Frage aus. Diese ist, ob das Steuerrecht für die Steuerpersonen solche Bestimmungen getroffen hat, dass man sagen kann, sie seien rechtlich selbständige Gebilde, Gebilde, die für das Steuerrecht gleichberechtigt neben natürliche und juristische Personen treten, und für die dann in entsprechender Anwendung des § 115 III RAO. eine steuerliche Gesamtnachfolge anzuerkennen wäre.

Um was für Gebilde handelt es sich nun? § 106 RAO. spricht ausschliesslich von Personenvereinigungen und Zweckvermögen. §§ 105, 329 sprechen von Personenvereinigungen, Zweckvermögen und sonstigen einer juristischen Person ähnlichen steuerpflichtigen Gebilden.[83] Was unter Personenvereinigungen und Zweckvermögen zu verstehen ist, ist klar. Das Entsprechende bei den juristischen Personen ist die rechtsfähige Personenmehrheit: der eingetragene Verein, die juristischen Personen des Handelsrechts, die Körperschaften des öffentlichen Rechts einerseits, die Stiftung des privaten und öffentlichen Recht, die Anstalt des öffentlichen Rechts andererseits. Bei der ersten Gruppe der juristischen Personen und der entsprechenden Steuerpersonen ist das Entscheidende der Zusammenschluss von Personen und die Verselbständigung dieses Zusammenschlusses soweit, dass wiederum eine rechtliche Einheit, eine Person entsteht. Die zweite Gruppe stellt sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dar als Verbindung eines Vermögens mit einem Dauerwillen, den man wegen seiner Verselbständigung Zweck nennen kann. Damit soll die Streitfrage der rechtlichen Natur etwa der Stiftung des BGB. nicht berührt werden. Die Frage, ob man sie auch als Verbandspersönlichkeit im Sinne Gierkes auffassen soll,[84] ist hier belanglos. Für eine Betrachtungsweise wie die im Steuerrecht angeordnete und notwendige steht das von seinem ursprünglichen Träger losgelöste, verselbständigte Vermögen im Vordergrund, das zwar nicht denknotwendig aber praktisch immer mit einer Zweckbestimmung verbunden ist. Dies trifft auf Stiftungen des privaten und öffentlichen Rechts und auf die Anstalten des öffentlichen Rechts zu.[85] Dass daneben Organe zur Verwaltung und andere Personen zum Genuss vorhanden sind (Genussempfänger), tritt für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund. Unter diese beiden allgemeinen Arten lassen sich sämtliche juristischen Personen unterordnen. Damit ist auch klar, dass es bei den Steuerpersonen neben Personenvereinigungen und Zweckvermögen, die den beiden Gruppen von juristischen Personen entsprechen, „sonstige, einer juristischen Person ähnilche, steuerpflichtige Gebilde" nicht mehr gibt, dass dieser Begriff also überflüssig ist. Die gleiche Zweiteilung findet sich auch

[83] „Zweckvereinigung" in § 302 ist Flüchtigkeitsfehler, vgl. Becker 1 zu § 302.

[84] Staudinger, allg. Teil Bem. C 1 zum zweiten Titel des allg. Teils und dort Angeführte.

[85] Jellineck Verwaltungsrecht S. 165.

im Vermögenssteuergesetz, wo die „nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen" den „Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen" zur Seite gestellt werden, § 4 Ziff. 10 und § 2, 2 b. Damit, dass die beiden Gruppen der Steuerpersonen umrissen sind, können wir der Frage ihrer Bedeutung näher treten. Bei den Personenvereinigungen handelt es sich darum, ob ein Zusammenschluss von Personen der privatrechtlich als Mehrheit und nicht als Einheit angesehen wird, steuerrechtlich als Einheit zu behandeln ist, ob also als am Steuerverhältnis beteiligt die Personenvereinigung als solche oder die Mitglieder in ihrer Verbundenheit anzusehen sind. Bei den Zweckvermögen handelt es sich darum, ob ein Inbegriff von vermögenswerten Gegenständen, der zwar wirtschaftlich aus einem anderen Vermögen losgelöst ist, privatrechtlich aber noch zu diesem gehört, steuerrechtlich als selbständiges Vermögen behandelt werden soll, das als solches am Steuerverhältnis beteiligt ist.

Bei den Zweckvermögen handelt es sich meist um unselbständige Stiftungen, wie Wohlfahrtszweckvermögen, Unterstützungskassen, um selbständige Anstalten wie Sparkassen, die nicht juristische Personen sind, und ähnliches. Die privatrechtlichen Rechtsverhältnisse sind dabei oft sehr verwickelt; von ihnen kann aber, wenn ein Steuergesetz die Steuerrechtsfähigkeit des Gebildes bestimmt, abgesehen werden.[86] Es kann sich aber auch im Gebiet des Umsatzsteuerrechts um gewerbliche Unternehmungen handeln, die als Zweckvermögen behandelt werden. Der Zweck liegt dann in der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit als solcher. Das Reichswehrkameradschaftsheim, über das der Reichsfinanzhof zu befinden hatte,[87] und das er als solches der Besteuerung unterwarf, fällt unter die Gattung Zweckvermögen. Wenn der Reichsfinanzhof dabei nicht prüfen will, wer privatrechtlich als der Berechtigte anzusehen ist, so wird damit wohl ein Schritt von grundsätzlicher Bedeutung unternommen worden sein. In ständiger Rechtssprechung wurden bisher für das Umsatzsteuerrecht die privatrechtlich Berechtigten herangezogen. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen wurden dabei als Steuerpersonen behandelt. Davon ist in der Entscheidung offenbar abgegangen, da die blosse Schwierigkeit der Feststellung des privatrechtlich Berechtigten nicht dazu führen kann, von diesem völlig abzusehen. Es dürfte wohl darauf ankommen, ob die persönliche oder die gegenständliche Seite im Vordergrund steht. Tritt die persönliche nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zurück, dann dürfte es sich um ein Zweckvermögen handeln.

Für die Frage, ob das Zweckvermögen so sehr aus dem Vermögen losgelöst ist, dem es privatrechtlich angehört, dass man es als rechtlich selbständiges Gebilde anzusehen hat, kommt es auf Folgendes an:

---

[86] RFH. St.W. 1 Nr. 59 S. 154.
[87] RFH. St.W. 30 Nr. 988 S. 1443.

1. Die Einzelauswirkungen des Steuerverhältnisses werden dem Zweckvermögen und nicht dem Stammvermögen zugerechnet. Das zeigt sich am besten bei der Vollstreckung. Diese richtet sich nach § 329 RAO. gegen das Zweckvermögen und zwar nur gegen dieses. Ein Zwangsverfahren gegen den privatrechtlich Berechtigten findet nicht statt. Einen Konkurs über das Zweckvermögen gibt es allerdings nicht; das rührt aber daher, dass es nur ein Steuervollstreckungsrecht, nicht aber ein Steuerkonkursrecht gibt. Von der Vollstreckung zum Konkurs schreitet man also von einem Rechtsgebiet ins andere. In beiden Rechtsgebieten gelten für die Rechtsfähigkeit verschiedene Grundsätze.

Die Sonderung geht weiter aus der Bestimmung des § 105 II RAO. hervor. Nicht nur in der Vollstreckung sondern schon beim Steuerverhältnis selber werden Zweckvermögen und Ursprungsvermögen getrennt. Nicht der oder die privatrechtlich Berechtigten werden als Steuerschuldner behandelt, haben die mannigfaltigen Verpflichtungen, die diesem obliegen, zu erfüllen, sondern dem Zweckvermögen werden besondere Organe geschaffen oder vielmehr anerkannt. Nicht genug damit; wenn sich solche Organe nicht oder nur schwer feststellen lassen, so tritt nicht etwa der privatrechtlich Berechtigte ein, der ja praktisch immer vorhanden ist; vielmehr wird dem Sondervermögen dann aus der Zahl der Beteiligten ein Organ bestimmt, notfalls von der Behörde selbst.

Nicht nur die Pflichten, auch die Rechte werden dem Zweckvermögen und nicht dem Stammvermögen zugerechnet. Das ergibt sich schon aus der Aufrechnungsbestimmung des § 124 RAO., wonach die Aufrechnung dem „Steuerpflichtigen" zusteht. Zu diesen Steuerpflichtigen gehören nach dem Sprachgebrauch der RAO. aber auch die Steuerpersonen wie sich z. B. aus dem Wortlaut des § 106 ergibt. Schon daraus könnte also der Schluss gezogen werden, dass Steuerschulden eines Zweckvermögens nur durch Aufrechnung mit Erstattungsansprüchen des Zweckvermögens selber getilgt werden können. Das wird durch die §§ 151, 152 bestätigt: der, gegen den die Steuer festgesetzt und vollstreckt wurde, soll auch den Erstattungsanspruch haben. Das ist aber gerade das Zweckvermögen.[88]

Nicht nur für die Steuerrechtsbeziehung werden die Zweckvermögen als Träger angesehen; steuerrechtlich gilt die Steuerperson auch als Eigentümerin des gesamten dem Gebilde gewidmeten Vermögens. Es werden also nicht nur die ausschliesslich steuerrechtlichen Beziehungen der Steuerperson zugerechnet. Das Steuerrecht greift auch für sein eigenes Geltungsgebiet in andere Verhältnisse ein und beurteilt insoweit Rechtsbeziehungen, die an sich anderen Gebieten entstammen, nach seinen eigenen Grundsätzen.[89]

---

[88] Becker S. 12 oben RAO.
[89] RFH. St.W. 1 Nr. 686 S. 708; Nr. 977, S. 995.

2. Soweit Eigenschaften, Verhältnisse usw. des Steuerschuldners für das Steuerschuldverhältnis von Einfluss sind, kommt es auf die abgesondert zu betrachtenden Verhältnisse des Zweckvermögens an.

Das ist wichtig bei allen Steuern vom Einkommen und Vermögen. Wenn die Vermögenssteuer den Zweckvermögen auferlegt ist, so ist damit eben gesagt, dass für die Höhe der Steuer das Zweckvermögen gesondert behandelt werden soll. Sein Umfang ist entscheidend. Wenn für das Zweckvermögen ein Steuerbefreiungsgrund wegen einer besonderen Eigenschaft zutrifft, so wird das Zweckvermögen befreit, auch wenn das Ursprungsvermögen im ganzen mit dem steuerlich bevorzugten Zweck nicht das mindeste zu tun hat.

3. Für das Steuerrecht tritt das Zweckvermögen selbständig neben das Ursprungsvermögen, sodass für das Steuerrecht rechtliche Beziehungen zwischen beiden möglich sind.

Das oben unter 1 und 2 Gesagte zeigt das Zweckvermögen im Zustand der Ruhe. Dabei macht sich schon eine scharfe Trennung geltend. Man könnte schon auf Grund des bisher Gesagten die Ansicht vertreten, bei wirtschaftlicher Betrachtung sei die Trennung als so stark anzusehen, dass zwei selbständige Gebilde vorliegen. Zwingend ist dieser Schluss allerdings vielleicht noch nicht ganz. Es könnte sich immerhin noch um zwei getrennte Sondervermögen einer und derselben Person handeln. Dass diese durch das Steuerrecht gezogene Kluft aber nicht bloss oberflächlich trennt, sondern bis zum Grund spaltet, zeigt sich, wenn eine Beziehung der beiden Gebilde in Frage steht. Dies wird vor allem bei den Steuern praktisch, die eine Bewegung, einen Vorgang voraussetzen. Wenn ein Umsatz z. B. zwischen Zweckvermögen und Stammvermögen stattfindet, so ist das Umsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Damit bleibt nur die Möglichkeit übrig, die Zweckvermögen als selbständige, neben natürliche und juristische Personen gleichberechtigt tretende Steuerpersonen anzusehen. Das ist der Standpunkt des Reichsfinanzhofs. Dieser geht sogar soweit, dass er nicht nur steuerbare Rechtsvorgänge zwischen den Gebilden annimmt; auch Rechtsgeschäfte, die bürgerlichrechtlich unmöglich sind, da es sich nicht um verschiedene Personen handelt, werden anerkannt. So in dem Fall des Mietvertrags der unselbständigen Sparkasse einer Stadt über die mietweise Ueberlassung des Sparkassengebäudes an die Sparkasse.[90] Vom Standpunkt des bürgerlichen Rechts aus kann es sich dabei um keinen Mietvertrag handeln, da nur eine Person vorhanden ist. Der Reichsfinanzhof behandelt ihn aber trotzdem als Vertrag, d. h. als Rechtsgeschäft zwischen zwei Personen, und anerkennt damit das Zweckvermögen „Sparkasse" als gleichberechtigt. Gleich wurde entschieden in einem Fall, wo eine A. G. zu Gunsten der Angestellten eine nicht-

[90] RFH. Zeitgem. Steuerfr. 27, 141.

rechtsfähige Stiftung ins Leben gerufen hatte, deren Vermögen in einer Forderung gegen die A. G. bestand und deren Errichtung zweifelhaft erschien. Es sei gleichgültig, ob das Geschäft bürgerlichrechtlich gültig sei. Ob die Forderung gegen die A.G. bürgerlichrechtlich entstanden ist, kann aber nur dann steuerrechtlich gleichgültig sein, wenn die Stiftung als Steuerperson für das Steuerrecht gleichberechtigt neben die A. G. tritt.[91]

Kommen wir für das Zweckvermögen zu dem Ergebnis, es liege ein steuerlich selbständiges Gebilde vor, das im Steuerrecht gleichberechtigt neben natürliche und juristische Personen trete, so muss dieses Ergebnis auch für die Personenvereinigungen gelten.[92] Bei ihnen liegt ein entsprechender Vorgang vor: wie bei den Zweckvermögen eine Sonderung zwischen der Steuerperson und der privatrechtlich berechtigten Person stattfindet, so findet bei den Personenvereinigungen eine Sonderung des Ganzen von den einzelnen Gliedern statt, die soweit geht, dass die Vereinigung zur steuerrechtlichen Einheit wird, anstatt dass die Anteile an dem Vermögen der Vereinigung dem Vermögen der einzelnen Mitglieder zugerechnet werden. Die Anwendung des für das Zweckvermögen gefundenen Gedankens auf die Personenvereinigungen ist schon wegen der völlig gleichen Behandlungsweise im Gesetz geboten. Für die Personenvereinigungen kommen aber auch sämtliche für die Selbständigkeit der Zweckvermögen angeführten Gesichtspunkte selbständig zur Geltung. Die Personenvereinigung als Einheit ist losgelöst von ihren bürgerlichrechtlichen Trägern. Sie kann also in Beziehungen zu einzelnen von ihnen oder zu der Gesamtheit treten genau wie eine juristische Person. Ein steuerpflichtiger Umsatz liegt also vor bei Vorgängen zwischen einer offenen Handelsgesellschaft und ihren Mitgliedern, auch bei Vorgängen zwischen zwei offenen Handelsgesellschaften, die genau die gleichen Gesellschafter mit gleicher Beteiligung haben.[93]

Träger der steuerrechtlichen Beziehungen ist die Personenvereinigung als solche als Einheit. Vom Steuerstandpunkt aus werden ihr auch die aussersteuerrechtlichen Rechtsbeziehungen zugerechnet.[94] Ihre Verhältnisse sind entscheidend für das Steuerrecht, soweit das Steuerverhältnis von den persönlichen Verhältnissen des Steuerschuldners beeinflusst wird.

Zu bemerken ist, dass für die Personenvereinigungen im Unterschied zu den Zweckvermögen die besondere Regel des § 113 gilt, die wegen der persönlichen Haftung der Mitglieder einer Personenvereinigung auf das bürgerliche Recht verweist. Ein Schluss auf eine unterschiedliche Betrachtung von Zweckvermögen und Personenvereinigung darf daraus aber nicht gezogen werden. Einmal deutet gerade der Ausdruck „haften" auf die Absicht des Ge-

[91] RFH. St.W. I Nr. 1053 S. 1120.
[92] RFH. St.W. I Nr. 57 S. 151.
[93] RFH. St.W. I Nr. 57 S. 151.
[94] RFH. St.W. I Nr. 1055 S. 1123.

setzgebers hin, die Selbständigkeit anzuerkenen. Wie wir oben gesehen haben, bedeutet Haftung im Steuerrecht die Verpflichtung desjenigen Steuerpflichtigen, der neben dem eigentlichen „Steuerschuldner" am Steuerschuldverhältnis beteiligt ist. Der in erster Linie Beteiligte kann dann nur die als selbständig gedachte Steuerperson sein. Vor allem aber handelt es sich bei der Frage der Haftung um eine ganz andere Frage als bei der Frage der Sonderung und der Selbständigkeit des abgesonderten Gebildes. Das Fehlen der Haftung der Mitglieder ist zwar im allgemeinen ein Anzeichen für die Selbständigkeit einer Personenvereinigung, aber kein zwingendes. So sind beim nichtrechtsfähigen Verein nach der Praxis des Reichsgerichts die Mitglieder nicht für die Vereinsschulden mit ihrem persönlichen Vermögen haftbar.[95] Andererseits sind bei den Genossenschaften die Mitglieder in bestimmter Weise haftbar, obwohl die Genossenschaft juristische Person ist. An dem gefundenen Ergebnis wird also durch § 113 nichts geändert.

Für die Zwecke unserer Untersuchung ist damit genügend gefunden. Die Steuerpersonen sind selbständige Rechtsgebilde, die gleichberechtigt neben natürliche und juristische Personen im Steuerrecht treten. Man kann sie auch nicht als halbrechtsfähig bezeichnen, da sie ja für das Steuerrecht volle Rechtsfähigkeit besitzen. Es kann auch dahingestellt bleiben, ob diese Erscheinung eine Auflösung des allgemeinen Begriffs der Rechtsfähigkeit bedeutet, wie Hensel meint.[96] Zum mindesten wäre das eine Auflösung, die vielleicht eine neue Betrachtungsmöglichkeit für die Rechtsfähigkeit ermöglichen würde. Für uns kommt es nur darauf an, dass die Steuerpersonen als rechtlich selbständig gedacht werden, als Träger von Rechten und Pflichten, mit rechtlich erheblichen Eigenschaften, von anderen natürlichen, juristischen und Steuerpersonen getrennt. Dieses Ergebnis ermöglicht und verlangt die Anwendung der gefundenen Grundsätze über die steuerrechtliche Gesamtnachfolge auf die Steuerpersonen. Der oben gefundene steuerrechtliche Gesamtnachfolgebegriff kommt unmittelbar zur Anwendung.

Für die Frage des Zeitpunktes gilt das oben Ausgeführte entsprechend. Eine Personenvereinigung verliert ihre Eigenschaft als Steuerperson mit Auflösung und Auskehrung des Vermögens. Die Gesamtnachfolge vollzieht sich dann, wenn die wesentlichen Besandtteile des Vermögens der Personenvereinigung auf eine andere Person (juristische, natürliche oder Steuerperson) übergehen. Bei dem Zweckvermögen kann sich eine Gesamtnachfolge ihrem Wesen nach ergeben, wenn Auflösung des Zweckvermögens durch Trennung von Vermögen und Zweck stattfindet, wenn also das

[95] vgl. Kommentar der Reichsgerichtsräte 2 zu § 54.

[96] Veröffentlichungen der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer Heft 3 (1927) S. 96.

Vermögen des Zweckvermögens vom steuerrechtlichen Standpunkt aus gesehen infolge Aufhörens der Zweckgebundenheit an den bürgerlichrechtlich Berechtigten zurückfällt. Dieser ist dann Gesamtnachfolger.

2. Einzelfragen zur Gesamtnachfolge.

a) Der Umfang der Haftung des Gesamtnachfolgers.

Bisher wurde nur untersucht, in welchen Fällen eine Gesamtnachfolge stattfindet. Es bleibt noch zu erörtern, wie sich die Haftung des Rechtsnachfolgers gestaltet, vor allem, ob er mit seinem ganzen Vermögen für die Steuerschulden des Gesamtvorgängers haftet, oder ob sich seine Haftung auf das übernommene Vermögen beschränkt.

Merk[97] sagt hierzu: „Die vor dem Wegfall einer Steuerrechtsperson entstandenen Steuerschulden gehen auf den Rechtsnachfolger, und insbesondere auf den Erben, über; er haftet zunächst nur beschränkbar, so dass grundsätzlich nur die Vermögensmasse, die bereits vor dem Wegfall des Subjekts als dessen Vermögen gehaftet hat, jetzt z. B. als Nachlass, d. h. als Sondervermögen des Erben (Rechtsnachfolgers) weiter haftet; zum Eintritt einer persönlichen Haftung mit dem eigenen übrigen Vermögen des Rechtsnachfolgers bedarf es besonderer Gründe".

Und an anderer Stelle:[98] „Eine Haftung des Steuerschuldners für die Steuerschuld nur mit einer bestimmten Vermögensmasse, einem Sondervermögen, besteht dagegen nur in den besonders vorgesehenen Fällen, wie bei der Haftung des Erben als Inhaber des Nachlasses mit dem Nachlasse für die vom Erblasser herrührenden, d. h. die vor dem Tode des Erblassers entstandenen Steuerschulden desselben . . ., sofern und solange nicht aus besonderen Gründen eine persönliche Haftung des Erben eingetreten ist".

Man muss unterscheiden zwischen der Gesamtnachfolge nach § 115 III RAO., also der Erbfolge, und den übrigen Fällen der Gesamtnachfolge. Beidemale handelt es sich aber um eine steuerrechtliche Frage. Wenn § 115 III die Haftung „nach bürgerlichem Recht" anordnet, so ist damit nur gesagt, dass es im Steuerrecht genau so gehandhabt werden solle wie im bürgerlichen Recht, nicht aber, dass die Haftung eine bürgerlichrechtliche sei.[99] Im bürgerlichen Recht haftet aber der Erbe grundsätzlich unbeschränkt mit seinem ganzen Vermögen. Seine Haftung ist lediglich eine beschränkbare. Das ist herrschende Ansicht.[100] Die Beschränkung der

---

[97] a. a. O. S. 101, 112 Anm. 11.
[98] a. a. O. S. 79, 2.
[99] vgl. Becker RAO. 5 zu § 95 und die Begründung oben S. 6.
[100] vgl. Kipp Erbrecht S. 222 ff.; Strohal Bd. 2 S. 190 ff.

Haftung auf den Nahlass tritt ein durch Aufgebot der Nachlassgläubiger, Anordnung der Nachlassverwaltung, Eröffnung des Nachlasskonkurses, bei Geringfügigkeit der Masse und fünfjähriger Säumnis des Gläubigers. Die Verletzung der Inventarpflicht begründet nicht die Unbeschränktheit der Haftung im Gegensatz zu einer etwaigen vorher bestehenden beschränkten Haftung, sondern lediglich den Ausschluss der Beschränkbarkeit, also eine unbeschränkbare Haftung. Für Steuerschulden haftet der Erbe also grundsätzlich unbeschränkt, aber beschränkbar. Von den Ursachen der beschränkten Haftung scheiden aus praktischen Gründen aus die fünfjährige Säumnis des Steuergläubigers und sein Ausschluss im Aufgebotsverfahren nach § 1973 BGB. In Wirklichkeit in Frage kommen nur Nachlassverwaltung, Nachlasskonkurs und Erschöpfungseinrede (1900 BGB.).

Solange der Erbe unbeschränkt haftet, ist kein Raum für die §§ 106, 109 RAO., da der Erbe ja sowieso mit seinem ganzen Vermögen haftet. Diese kommen erst zur Geltung, wenn der Erbe beschränkt haftet; aber auch in diesem Fall finden sie noch keine Anwendung auf den Erben, wenn die beschränkte Haftung durch Nachlassverwaltung und Nachlasskonkurs herbeigeführt wurde. In beiden Fällen geht die Entrichtungspflicht der Verwalter derjenigen des Erben vor, sodass dieser ausgeschaltet wird.[101] Er kann also auch nicht durch schuldhafte Verletzung voll haftbar werden. Ein sinnvolles Ineianderwirken von § 115 III und §§ 106, 109 ergibt sich aber bei der Erschöpfungseinrede des § 1990 BGB. Nach bürgerlichem Recht ist in diesem Falle der Wettbewerb der Gläubiger frei. Jeder kann sich zuerst befriedigen und der Erbe kann es ihm überlassen, sich soweit möglich zu befriedigen.[102] Nach §§ 106, 109 dürfte etwas anderes gelten für die Steuerschulden. Der Erbe ist verpflichtet, sie zuerst aus dem dürftigen Nachlass zu decken, soweit dieser ausreicht; andernfalls verletzt er seine Entrichtungspflicht und kann persönlich haftbar werden.

Für die anderen Fälle steuerrechtlicher Geasmtnachfolge fehlt eine ausdrückliche gesetzliche Regelung. Die Lösung der Frage muss ausgehen von dem bisherigen Ergebnis der allgemeinen Anerkennung einer steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge und von den Bestimmungen der §§ 106, 109. Der Gesamtnachfolger ist also Nachfolger in das Steuerverhältnis des Vorgängers; er tritt in dieses ein, genau so wie der Erbe. Die Bestimmungen der §§ 106, 109, wonach der Nachfolger nur aus dem Vermögen des Vorgängers zu zahlen hat und wonach auch nur in das Vermögen des Vorgängers vollstreckt werden kann, hindern aber eine entsprechende Anwendung der für den Erben getroffenen Regelung und zwingen zu der Annahme einer beschränkten Haftung des Nachfolgers.

---

[101] Becker RAO. 3 zu § 87.
[102] Kipp, a. a. O. S. 251.

Im einzelnen können sich noch mancherlei Schwierigkeiten daraus ergeben, dass für die Haftung des Erben zwar die feindurchdachte Regelung des BGB. Anwendung findet, dass aber für die übrigen steuerrechtlichen Gesamtnachfolger abgesehen von der Beschränkung ihrer Haftung auf das Vermögen des Rechtsvorgängers aus der RAO. unmittelbar nichts zu entnehmen ist. Man wird die Haftung des Erben, soweit sie beschränkt ist, entsprechend heranziehen müssen und würde damit auf dem Umwege über § 115 III zu einer entsprechenden Anwendung von Sätzen des BGB. kommen. Vorbild muss das sein, was in den drei Fällen der Nachlassverwaltung, des Nachlasskonkurses und der Erschöpfungseinrede gemeinsam gilt.

Ein Hauptfall dürfte sein, dass die Befriedigung des Steuergläubigers nach § 326 RAO. nicht mehr möglich ist, weil das Vermögen des Vorgängers nicht mehr gegenständlich vorhanden ist; die Forderungen aus einem Geschäftsbetrieb z. B. können getilgt, die Zahlungen in den Betrieb geflossen und dort verwendet worden sein; an Stelle der alten Aussenstände sind neue getreten, aus denen der Steuergläubiger sich aber nicht nach § 326 befriedigen kann. Dies kann von erheblicher Bedeutung sein bei einer Steuer, die an einen vor Erlass des Gesetzes liegenden Tatbestand anknüpft. Wenn bei der Schuldverschreibnugssteuer nach Tilgung der Schuldverschreibungen eine steurrechtliche Gesamtnachfolge stattgefunden hat, dann ist der Fall denkbar, dass von dem Vermögen des Rechtsvorgängers kein Stück mehr vorhanden ist, weil alles inzwischen wirtschaftlich umgewandelt wurde. Daran darf aber die Durchführung der Besteuerung nicht scheitern. Man wird die §§ 1978—80 BGB., die für den Erben bei Nachlassverwaltung, Nachlasskonkurs und Erschöpfungseinrede gelten,[103] entsprechend anzuwenden haben, die dem Gesamtnachfolger dem Vermögen des Rechtsvorgängers gegenüber eine Art Verwalterstellung anweisen, die zum Ersatz der verbrauchten Gegenstände verpflichtet. Insoweit kann also dann der Steuergläubiger auch auf das sonstige Vermögen des Rechtsnachfolgers greifen. Eine Grenze dafür liegt nur im Wert des Vermögens des Rechtsvorgängers. Wirtschaftlich betrachtet liegt dann also bei Unmöglichkeit gegenstandlicher Befriedigung aus dem Vermögen des Rechtsvorgängers eine wertmässig beschränkte Haftung des Rechtsnachfolgers vor. Dabei ist es gleichgültig, ob der Gesamtnachfolger noch bereichert ist. Die Befriedigung aus dem Vermögen des Rechtsvorgängers darf nur nicht durch Zufall unmöglich geworden sein, weil insoweit nach §§ 1978—80 BGB. ein Ersatzanspruch gegen den beschränkt haftenden Erben auch nicht besteht.

Eine unbeschränkte Haftung des Gesamtnachfolgers tritt nur bei schuldhafter Vereltzung der Entrichtungspflicht ein. Die Geltendmachung der Haftung ist von der Genehmigung des Landesfinanzamts abhängig.

[103] vgl. Strohal Bd. 2 S. 262, 300.

b) Der gegenständliche Umfang der Gesamtnachfolge.

Wir haben bisher erörtert, in welchen Fällen eine steuerrechtliche Gesamtnachfolge eintritt. Jetzt haben wir noch zu untersuchen, worauf sich die Gesamtnachfolge im einzelnen bezieht. § 115 III RAO., von dem wir ausgingen, und den wir auch in anderen Fällen der Gesamtnachfolge für entsprechend anwendbar erklärt haben, spricht nur von Steuern, ebenso § 106. Was Steuern sind, sagt § 1 RAO. Wesentlich für sie ist, dass sie zum Zweck der Erzielung von Einkünften dem Steuerpflichtigen auferlegt sind. Das Steuerverhältnis lässt aber nicht nur den eigentlichen Steueranspruch zur Entstehung gelangen, sondern auch eine Reihe anderer Geldansprüche, die nicht unter den gesetzlichen Steuerbegriff fallen.[104] Ferner gibt es noch eine Reihe anderer Rechtsbeziehungen, die dem Steuerverhältnis entspringen, von denen sich fragt, ob sie ebenfalls auf den Gesamtnachfolger übergehen.

Wegen der neben den Steuerschulden aus dem allgemeinen Steuerschuldverhältnis entspringenden Geldschulden könnte man auf Grund einer wörtlichen Auslegung des Gesetzes immerhin zweifeln, ob sie übergehen. § 115 I spricht nämlich ausdrücklich davon, dass Personen „nebeneinander für eine Steuerschuld oder eine andere aus den Steuergesetzen entspringende Geldschuld" haften könnten. In den §§ 103—108, einem Hauptanwendungsfall von § 115 I, ist nicht bloss von Steuerschulden, sondern auch von anderen steuerlichen Geldschulden die Rede, § 106 spricht aber im Gegensatz dazu nur von Steuerschulden. Daraus könnte man eine bestimmte Absicht des Gesetzgebers herauslesen, im Fall des § 106 die anderen Geldschulden auszunehmen. Dasselbe könnte ein Vergleich von § 115 I und 115 III ergeben, wo das einemal die anderen Geldschulden genannt, das anderemal weggelassen sind.

Wir müssen diese Frage aber aus denselben Gründen bejahen, die oben für die ausdehnende Auslegung des § 115 III sprachen.[105] Es entspricht in erster Linie dem Grundsatz der Steuergleichheit, aber auch dem Grundsatz der Finanzbeschaffung, dass mit dem eigentlichen Steueranspruch auch diese Nebenansprüche und sonstigen Beziehungen auf den Gesamtnachfolger übergehen, kurz, dass dieser in die gesamte steuerrechtliche Lage des Vorgängers eintritt unter Berücksichtigung der Grundsätze über den Haftungsumfang, die auch hier gelten müssen. Die entsprechende Anwendung kann aber nur für vermögensrechtliche Rechtsbeziehungen gelten. Darüber hinaus ist sie nicht möglich. Der Steueranspruch ist selber ein vermögensrechtlicher, weil er auf eine Geldleistung gerichtet ist. Die für ihn geltenden Grundsätze dürfen deshalb

[104] vgl. Hensel Steuerrecht S. 178.

[105] ebenso Bühler S. 148; Becker 23 zu § 299.

auch nur soweit ausgedehnt werden, als es sich um vermögensrechtliche Rechtsbeziehungen handelt.[106]

Nebenansprüche[107] gegen den Steuerpflichtigen auf Grund der Steuergesetze, die sich auf Leistung von Geld oder anderen Vermögensgegenständen richten, sind: Zinsen § 126 RAO., Steuerzuschläge § 168 II RAO., früher Geltentwertungszuschläge, Kosten der Mahnung und Zwangsvollstreckung § 342 RAO., Kosten der Ersatzvornahme und Zwangsstrafen § 202 RAO., Sicherungsgelder § 203 RAO., Kosten besonderer Aufsichtsmassnahmen nach § 197 RAO., Ansprüche auf Vergütung von Steuerzeichen, Ansprüche auf Herausgabe zu Unrecht erstatteter oder vergüteter Beträge, der Anspruch auf verfallenes Vermögen oder dessen Wert nach § 3 des Steuernachsichtgesetzes.

Neben diesen Ansprüchen gibt es aber noch verschiedenartige Rechtsbeziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner, die nicht unmittelbar auf eine Leistung gehen, die aber doch vermögensrechtlichen Charakter haben. Zur einheitlichen Erfassung dieser Beziehungen ist die Vorstellung eines allgemeinen Steuerverhältnisses von Wert.[108] Dieses Verhältnis darf nicht so allgemein vorgestellt werden, dass es etwa mit der allgemeinen Unterworfenheit des Untertanen unter das Gesetz zu verwechseln wäre. Die Vorstellung ist vielmehr die, dass sich auf Grund des einzelnen Steuergesetzes ein besonderes, verdichtetes Verhältnis des von der Steuer Betroffenen oder Bedrohten zum Steuergläubiger herausbildet. Ausfluss dieses Verhältnisses ist in erster Linie der Steueranspruch selbst, dann die eben aufgeführten anderen Anprüche und noch eine Reihe allgemeinerer Rechtsbeziehungen. Dieses Verhältnis, das seinem Wesen nach vermögensrechtlich ist, ist es, in das der Gesamtnachfolger eintritt. Allgemeinere Auswirkungen dieses umfassenden Steuerverhältnisses sind folgende:

1. Die Steuergesetze enthalten verschiedentlich Ermächtigungen für die Behörde, nicht nur die auf Grund der Gesetze entstandenen einzelnen Steueransprüche zu vollziehen, sondern auch solche Steueransprüche erst zur Entstehung zu bringen. Den Steuerbehörden ist damit eine Macht eingeräumt, die ihrem Wesen nach den bürgerlichrechtlichen Gestaltungsrechten verwandt ist. Verwaltungsrechtlich gesprochen ist der Behörde dann freies Ermessen in Bezug auf die Entstehung des Steueranspruchs eingeräumt. Dazu gehörte früher die sehr umfassende Vollmacht Art. I A § 1 Abs. II, § 2 IV 2. Steuernotverordnung vom 19. 12. 23 R.G.Bl. 1205. Heute sind es die §§ 33, 34, 49 des Einkommensteuergesetzes, § 10 II 2 des Körperschaftssteuergesetzes. Diese Möglichkeit trägt offensichtlich einen gewissen Notcharakter. Dies gilt auch für die Fälle des Einkommensteuergesetzes. Aus der Begründung zu diesem geht hervor, dass man fürchtete, in diesen

[106] vgl. dazu Becker RAO. S. 862, 23 zu § 299.
[107] vgl. Merk a. a. O. S. 93, 2 c.
[108] vgl. Merk a. a. O. S. 69.

Fällen nicht einmal mit § 10 RAO. zum Ziele zu kommen, dass deshalb den Steuerbehörden ausserordentliche Vollmachten gegeben wurden.[109] Dass es sich dabei nicht bloss um die Möglichkeit eines besonderen Festsetzungsverfahrens handelt, zeigt schon die Betrachtung der Einzelfälle. Auch die Entstehungsgeschichte etwa des § 49 Einkommensteuergesetzes (Besteuerung nach dem Verbrauch) lässt dies erkennen. Die Begründung[110] bemerkt ausdrücklich, dass auf diese Weise Leute erfasst werden könnten, die überhaupt kein Einkommen haben, sondern sich aus dem Stamm ihres Vermögens ernähren. Im Ausschuss wurde ein Antrag, die Fälle des Verbrauchs aus dem Vermögen auszunehmen, ausdrücklich abgelehnt. Aus dem Einkommenssteuerverhältnis entspringt demnach ein Gestaltungsrecht der Steuerbehörde, das auch gegen den Gesamtnachfolger geltend gemacht werden kann.

2. Dem allgemeinen Steuerverhältnis können auch Gestaltungsrechte des Steuerschuldners entspringen. Der Steuerschuldner hat dann wie oben unter 1. die Steuerbehörde die Möglichkeit, in das Steuerverhältnis zu seinen Gunsten einzugreifen. Dabei kommt es nicht auf die formale Ausgestaltung sondern auf den Kern an. Diese Möglichkeit kann auch in die Form eines Antragsrechts gekleidet werden, dem die Behörde entsprechen muss. Es kommt aber auch vor, dass der Steuerschuldner durch seine einseitige Erklärung auf das Verhältnis einwirken kann. Hierher gehören etwa §§ 14, 23 G.E.St.G., § 16 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz, § 20 Abs. 1 Einkommensteuergesetz, die Bestimmungen des Steuernachsichtgesetzes vom 3. 1. 20 R.G.Bl. 45 und der Verordnung vom 24. 10. 22 (vergl. RFH. 13, 196), die Aufrechnungsbefugnis des § 124 RAO., § 159 e Branntweinmonopolgesetz.

Eine besondere Bestimmung, die in diesen Zusammenhang gehört, ist die Anrechnungsmöglichkeit nach § 15 III 2 Vermögenssteuergesetz. Danach sind Ueberschüsse der Vorauszahlungen über die endgültige Festsetzung der Steuer auf die nächste Vierteljahrszahlung anzurechnen. Auch in dieses dem allgemeinen Steuerverhältnis entspringende Verhältnis tritt der Steuerschuldner ein. Von hier aus ist dann nur ein Schritt zum Erstattungsanspruch,[112] der als Ausfluss des allgemeinen Steuerverhältnisses ebenfalls hier behandelt werden könnte.

3. Schliesslich gibt es auch Fälle, bei denen sich das Einrücken des Gesamtnachfolgers in die gesamte steuerrechtliche Lage des Vorgängers dadurch auswirkt, dass irgend welche Beziehungen des Vorgängers, deren Tatsache oder Dauer von Bedeutung ist, etwa

[109] für die Ausserordentlichkeit vgl.. Pr.O.V.G. 68, 193 ff.; 70, 175.
[110] Reichstagsdrucksachen 1925 Nr. 795, S. 62.
[111] Reichstagsdrucksachen 1925, Nr. 1229 S. 48.
[112] vgl. die Entscheidung des Präsidenten des Landesfinanzamts Brandenburg, Zeitgem. St.Fr. 27, 259. Dieser Schritt wird in der Neufassung vom 22. 5. 31 § 15 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 für den die nächste Vierteljahrszahlung überschiessenden Betrag auch ausdrücklich unternommen.

die Besitzdauer oder die Tatsache der Veräusserung eines bestimmten Gegenstandes, dem Gesamtnachfolger angerechnet werden. Einen gesetzlich besonders geregelten Fall dieser Art enthält § 43 des Reichsnotopfergesetzes, der aber nur deshalb eine besondere Regelung trifft, weil er eine viel weitergehende Anrechnung der Besitzzeit von Vorgängern gestatten will. Um was es sich handelt, wird deutlich an zwei Entscheidungen des Reichsfinanzhofs:

St.W. 23, Nr. 882 S. 1025: Die Rückübertragung eines vom Vorgänger veräusserten Grundstücks an den Gesamtnachfolger wird so behandelt wie die Rückübertragung an den Veräusserer selbst.

St.W. 23, Nr. 478, S. 531 = RFH. 11, 283: Kommt es auf den Besitz gewisser Kapitalanlagen zu einem gewissen Zeitpunkt an, und ist diese Bedingung zwar nicht in der Person des Steuerschuldners aber in der seines Gesamtvorgängers verwirklicht, so wird dem Steuerpflichtigen die Tatsache des Besitzes zu dem bestimmten Zeitpunkt zugerechnet.

Einen Einzelfall ohne allgemeine Bedeutung in diesem Zusammenhang enthält das Einkommensteuergesetz in § 20.

c) Die Einheit der Person.

Die Gesamtnachfolge steht in der Mitte zwischen den Fällen, bei denen sie nicht stattfindet und den Fällen der Einheit der Person trotz des Wechsels äusserer Umstände auf der andern Seite. Auf das letztere ist kurz einzugehen. Steuerrechtlich ist zu fragen, in welchen Fällen trotz Veränderung äusserer Umstände nach wirtschaftlicher Betrachtung nicht zwei getrennte Personen, sondern eine und dieselbe Person vorhanden ist. Dies kann im Grunde nur von Fall zu Fall entschieden werden, da es sich wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach um keinen unüberbrückbaren Gegensatz handelt, da vielmehr eine Stufenleiter von der völligen Trennung bis zur völligen Einheit führt. Einheit ist dann anzunehmen, wenn die gleichbleibenden Teile die sich verändernden an Bedeutung überragen. Hieher gehören: die Rechtsträger, das Vermögen, die rechtliche Form, die Zweckbestimmung. Sicher liegt Einheit vor, wenn vom steuerrechtlichen Standpunkt aus Veränderungen überhaupt nicht stattfinden, wenn vor allem die steuerrechtlichen Rechtsträger nicht wechseln. So liegt Einheit vor bei einem ausschliesslich steuerrechtlichen Zweckvermögen, wenn sich lediglich die Person des bürgerlichrechtlich Berechtigten ändert. Geht also ein Betrieb, bei dem eine steuerrechtsfähige Wohlfahrtskasse besteht, durch Einzel- oder Gesamtnachfolge über, so wird dadurch die Steuerperson überhaupt nicht berührt, da der Wechsel des privatrechtlich Berechtigten unbeachtlich ist. Dasselbe muss gelten bei einem Zweckvermögen, wenn sich die Zweckbestimmung ändert, das Zweckvermögen aber aufrecht erhalten bleibt. Genau

genommen liegt hier ein neues Subjekt vor, wenn man davon ausgeht, dass für das Zweckvermögen eine Verbindung von Vermögen und Zweck wesentlich ist. Aber die gleichbleibenden Punkte sind noch die überwiegenden. Wenn bei einer Fabrikkasse von den zuständigen Personen bestimmt wird, dass sie in Zukunft nicht mehr den Angestellten allein, sondern den Angestellten und Arbeitern oder diesen allein zugute kommen solle, so wird damit nach wirtschaftlicher Auffassung nicht eine neue Person geschaffen.

Personeneinheit liegt ferner vor bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft für die Entwicklungsstufen der Gesellschaft vor und nach Erlangung der Rechtsfähigkeit. Es kann dahin gestellt bleiben, welche Rechtsform privatrechtlich vor der Erlangung der Rechtsfähigkeit vorliegt. Für das Steuerrecht liegt vor Erlangung der Rechtsfähigkeit eine Steuerperson und nachher eine juristische Person vor. Angenommen, die nicht rechtsfähige Personenvereinigung, die die Kapitalgesellschaft vor Erlangung der Rechtsfähigkeit darstellt, sei für eine bestimmte Steuer Steuerpersonen, so ist diese an sich etwas anderes als die spätere juristische Person. Bei der Einheit der beteiligten natürlichen Personen und des Vermögens, bei der von vornherein festgelegten Entwicklungsrichtung zur juristischen Person und bei der Einheit der Zwecksbestimmung muss auch Einheit der Steuerperson und der nachfolgenden juristischen Person angenommen werden. Dies kommt in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Ausdruck unter dem Gesichtspunkt, dass die Rechtsfähigkeit schon früher beginne (vergl. oben S. 31). Die Annahme der Einheit wird auch nicht gehindert, wenn an Stelle der ursprünglich gewollten endgültigen Organisationsform eine andere Organisationsform gewählt wird, sofern nur die dahinter stehenden Personen und das Vermögen dasselbe sind. Der Reichsfinanzhof hat in einer Entscheidung zu diesem Punkt anders entschieden.[113] Er geht davon aus, dass die Erlangung der Rechtsfähigkeit nur dann auf die vorläufige Personenvereinigung zurückzubeziehen sei, wenn die ursprünglich gewollte Form auch tatsächlich erreicht sei. Geht man aber vom Gesichtspunkt der Personeneinheit aus, so muss man zu dem Eegebnis kommen, dass der nachträgliche Wechsel in der Wahl der Organisationsform allein nicht genügt, um eine völlige Trennung herbeizuführen, wenn nur die anderen Punkte unverändert sind. Zum mindesten müsste nach den entwickelten Grundsätzen Gesamtnachfolge angenommen werden.

Die Einheit wird man überall da verneinen müssen, wo nicht bloss die Organisationsform geändert wird, sondern wo auch die hinter dem ganzen stehenden natürlichen Personen oder die Vermögensbestandteile sich ändern. Ein blosses Aufgehen der Mitglieder oder des Vermögens in einer anderen Person genügt nicht. Eine gewisse Einheit liegt ja bei jeder Gesamtnachfolge vor, inso-

[113] RFH. St.W. 28 Nr. 854 S. 1485.

fern das bisherige Vermögen in dem Vermögen des Nachfolgers enthalten ist. Einheit kann auch nicht angenommen werden, wenn sowohl Vermögen wie Mitgliederbestand vom Nachfolger aufgenommen werden; wenn ein Knappschaftsverein also in einen Gesamtverband aufgeht, so liegt keine Einheit vor, sondern eine Rechtsnachfolge, was vom Reichsfinanzhof aber anders entschieden wurde.[114] Ebensowenig liegt Einheit, sondern Gesamtnachfolge vor in dem Falle der Eingemeindung (anderer Ansicht offenbar Friedrichs).[115]

3. Die Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs zur Frage der Gesamtnachfolge.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat die hier zusammenfassend erörterten Fälle nicht in vollem Umfang unter dem Gesichtspunkt der Gesamtnachfolge gesehen und noch weniger im Sinne einer allgemeinen steuerrechtlichen Gesamtnachfolge entschieden. In einigen Entscheidungen sind die hier entwickelten Grundsätze teilweise verwirklicht, andere helfen mit verschiedenen Gesichtspunkten, wenn sie zum Ergebnis der Gesamtnachfolge kommen wollen, andere wieder erwähnen die Möglichkeit einer Gesamtnachfolge gar nicht und suchen eine Lösung mit anderen Mitteln. Diese Verschiedenheit rechtfertigt es, kurz den Versuch einer möglichst vollständigen Zusammenstellung der einschlägigen Entscheidungen zu machen.

1. Entscheidungen im Sinne der hier vorgeschlagenen Lösung:

a) Reichsfinanzhof Entscheidung 17, 213: Für die Schuldverschreibungssteuer wird entschieden, dass sie den Rechtsnachfolger auch bei Rechtsnachfolge vor Erlass der III. Steuernotverordnung trifft. Der Gesichtspunkt der Gleichmässigkeit wird in den Vordergrund gestellt und erklärt: „Das besagt, dass das Gesetz nicht nur nachträglich eine mit der Tilgung entstehende Steuerpflicht des Tilgenden schafft, sondern auch ihre Entstehung in der Vergangenheit fingiert, was zur Folge hat, dass sie auch auf dessen Rechtsnachfolger übergeht, obwohl die Beteiligten zur Zeit der Rechtsnachfolge von dieser Verpflichtung nichts wissen konnten".

b) In RFH. St.W. 28, Nr. 734 S. 1290 wird ein besonderer steuerrechtlicher Gesamtnachfolgebegriff aufgestellt. Als Gesamtnachfolger im Sinne des § 106 RAO. wird angesehen, wer eine Gesellschaft auflöst und sämtliches Soll und Haben übernimmt. „Wenn die Steuergesetze von einem Rechtsnachfolger von Gesellschaften sprechen, so handelt es sich dabei nicht um einen privatrechtlichen Begriff, sondern um den Niederschlag der Verkehrs-

[114] RFH. 11, 283 = St.W. 23, Nr. 478, S. 531.
[115] Grundzüge des Steuerrechts S. 99 ff.; Gruchot 65, 450 ff.

anschauung . . . So steht nichts entgegen, unter die Rechtsnachfolge nach einer Gesellschaft auch die Fälle einzubeziehen, in denen eine physische Person das ganze Vermögen einer juristischen Person übernimmt".

Dagegen hat eine andere Entscheidung zur Schuldverschreibnugssteuer — RFH. 14, 301 — einen anderen Standpunkt eingenommen: „Gegen die Vorentscheidung ist zunächst zu sagen, dass es eine andere Rechtsnachfolge als eine formalrechtliche Rechtsnachfolge nicht gibt, und dass der nur wirtschaftliche Uebergang des ganzen Unternehmens . . . eben keine Rechtsnachfolge ist".

c) in Reichs.FH. St.W. 23 Nr. 882 S. 1025 handelt es sich um Erlass der Grunderwerssteuer bei Rückerwerb unter bestimmten Voraussetzungen. Der Reichsfinanzhof führt aus: „Der Rückübertragung durch den ersten Erwerber steht gleich die Uebertragung durch den Erben und jeden anderen allgemeinen Rechtsnachfolger des ersten Erwerbers, weil dieser dessen vermögensrechtliche Persönlichkeit fortsetzt". Damit wird also angenommen, dass der Rechtsnachfolger (wohl nur der bürgerlichrechtliche) ganz allgemein in die steuerrechtliche Lage des Vorgängers einrückt.

d) Zum selben Ergebnis kommt RFH. 13, 196. Dabei handelt es sich um das Recht zur tätigen Reue gegenüber der Bestimmung des § 3 des Steuernachsichtsgesetzes vom 3. 1. 20 R.G.Bl. S. 45. Der Senat schloss sich der Auffassung des Reichsfinanzministers an, der ausführt: „. . . Dem entspricht es, dass der Rechtsnachfolger wie in die gesamte übrige Rechtsposition des Rechtsvorgängers so auch in das Gestaltungsrecht eintritt, das die Verordnung vom 24. 10. 22 für den Steuerpflichtigen vorsieht . . .".

Die richtige Lösung durch ausdehnende Anwendung des § 95 III RAO. wird angedeutet, aber nicht angewandt in RFH. 9, 316 (vergl. unten unter 2).

2. Gelegentlich versucht der Reichsfinanzhof die Frage der Gesamtnachfolge auf dem Umweg über das bürgerliche Recht zu lösen. In diesen Fällen wird angenommen, wenn bürgerlichrechtlich eine Gesamtnachfolge angeordnet sei, so beziehe sich diese auch auf die steuerrechtlichen Verbindlichkeiten.

a) RFH. 2, 110 vom 16. 12. 19 = J.W. 20, 401. Die Entscheidung erging kurz vor dem Inkrafttreten der RAO. (23. 12. 19). Sie setzt den Uebergang einer entstandenen Steuerschuld als selbstverständlich voraus und beschäftigt sich nur mit der Frage, ob bei Eintritt des Erbfalls vor Veranlagung und nach Tatbestandsverwirklichung eine Gesamtnachfolge stattfindet. Dies war wegen der vor der RAO. herrschenden Anschauung von Wichtigkeit, dass eine Steuerschuld bei den Veranlagungssteuern erst mit der Veranlagung und nicht schon mit Tatbestandsverwirklichung entstehe. Der Uebergang der Veranlagbarkeit auf die Erben wird auf § 1967 BGB. gestützt.

b) RFH. St.W. 24, Nr. 353 S. 1045 hält in einem Schuldverschreibnugssteuerfall bei Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften vor Inkrafttreten der III. Steuernotverordnung § 303 BGB für anwendbar.

c) RFH. 9, 316 ff. = St.W. I Nr. 928, S. 882, S. 1007 handelt von der Bestimmung des § 3 Steuernachsichtsgesetz vom 3. 1. 20 R.G.Bl. 45 (Einziehung von verschwiegenem und deshalb verfallenem Vermögen). Nach der Feststellung, dass der Anspruch kein Steueranspruch sei, wird ausgeführt: „Dafür, dass dieser Anspruch mit dem Tode des Pflichtigen erlöschen. das Vermögen des Pflichtigen also nicht durch diesen Anspruch des Reiches belastet auf den Erben übergehen sollte, ergibt § 3 Steuernachsichtgesetz keinen Anhalt. Die Verbindlichkeit des Steuerpflichtigen, den verfallenen Gegenstand an das Reich herauszugeben, muss deshalb als eine vererbliche, auf die Erben übergehende betrachtet werden (§ 1967 BGB.) . . .".

d) Der gleiche Gedankengang liegt zu Grunde, wenn bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts das für diese Person massgebende Recht an Stelle des Steuerrechts herangezogen wird. Durch das Reichsbahngesetz vom 30. 8. 24 R.G.Bl. II 272 wurde die neue Reichsbahngesellschaft die Gesamtnachfolgerin des bisherigen Unternehmens „Deutsche Reichsbahn". Nach § 5 IV gingen Rechte und Pflichten kraft Gesetzes über. Auf Grund dieser Bestimmung nehmenRFH. vom 2. 9. 25 St.W. 25. Nr. 569 S. 1839 und RFH. vom 9. 7. 26 19, 223 = St.W. 26 Nr. 517 S. 1798 an, dass die Steuerschulden des Unternehmens „Deutsche Reichsbahn" auf die neue Reichsbahngesellschaft übergingen. Dass das nicht selbstverständlich ist, geht aus der wiederholten Weigerung der Reichsbahn hervor, ferner daraus, dass im zweiten Fall das Finanzgericht die Auffassung vertreten hatte, mangels gesetzlicher Bestimmung hafte die Reichsbahngesellschaft nicht.

Die Stellungnahme zu dieser Heranziehung aussersteuerrechtlicher Rechtssätze erfolgte oben S. 12 ff. Hier muss gesagt werden, dass auf diesem Wege immerhin brauchbare Ergebnisse erzielt wurden. Die entsprechende Heranziehung des bürgerlichen Rechts entsprach auch der Rechtssprechung des preussischen Oberverwaltungsgerichtes, wie die Entscheidung O.V.G. 53, 110 über Vererbung von Anliegerbeiträgen zeigt.

3. Von anderen Lösungen sind zu nennen:

a) Die oben bei der Besprechung der Personeneinheit mitgeteilte Entscheidung RFH. 11, 283, die in einem Rechtsnachfolgefall Personeneinheit annahm und damit zu einem zweifellos brauchbaren Ergebnis kam.

b) In RFH. St.W. 29 Nr. 759, S. 1381 handelt es sich um eine Schuldverschreibungssteuernachforderung. Zwischen der ersten Zahlung und der Nachveranlagung waren das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Steuerschuldnerin (einer A.G. auf eine andere

Gesellschaft übergegangen. Nach der Feststellung des Reichsfinanzhofts war aber zur Zeit der Nachveranlagung die Abwicklung der ursprünglichen Steuerschuldnerin noch nicht beendet. Der Reichsfinanzhof verlangt Nachveranlagung der alten A.G., und wenn diese nicht möglich sei, Vorgehen nach §§ 120, 330 RAO. in Verbindung mit § 419 BGB. Der Reichsfinanzhof anerkennt damit offenbar nicht die Möglichkeit einer besonderen steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge, da sonst die Nachveranlagung gegen die übernehmende Gesellschaft anzuordnen gewesen wäre.

c) Einen Einzelfall stellt die Entscheidung RFH. St.W. 27 Nr. 547 S. 775 dar, die zum Aufbringungsgesetz erging. Soweit erkennbar handelt es sich darum, dass eine Kreisbank-A.G. gegründet wurde und mit wirtschaftlicher Betätigung begann, damit also nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerlich rechtsfähig geworden ist. Später wurde die erforderliche Genehmigung der staatlichen Aufsichtsbehörde für die Errichtung verweigert, die Bank ging daraufhin in der Kreissparkasse auf. Der Reichsfinanzhof wendet § 12 des Aufbringungsgesetzes in Verbindung mit § 49 des Industriebelastungsgesetzes entsprechend an, obwohl es sich dabei nur um den Uebergang des Vermögens einer bestehenbleibenden Person auf eine andere handelt.

4) Einige Entscheidungen gehen in eigenartiger Weise vor. Sie gehen von dem Bedürfnis aus, dem Steuergläubiger seine Steuerforderung zu erhalten, indem sie die Lebensdauer einer juristischen oder Steuerperson über die nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise eingetretene Beendigung hinaus verlängern.

Ein Ansatz dazu liegt schon in der oben S. 30 angeführten Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs zur Frage der Beendigung einer juristischen Person im allgemeinen. Hier ist zu wiederholen, dass die vom Reichsfinanzhof in anderen Gebieten entwickelte wirtschaftliche Betrachtungsweise verlangt, eine juristische oder Steuerperson schon mit der Auskehrung des Vermögens endigen zu lassen, weil es darauf im Verkehr allein ankommt. Der Lauf des Sperrjahrs oder das Bestehen bestimmter gesetzlicher Ansprüche ist nicht geeignet, in den Augen des Verkehrs die Lebensdauer zu verlängern.

a) In dem Fall St.W. 27 Nr. 515 S. 714 war einer Kommanditgesellschaft ein Tabaksteuerlager bewilligt. Die Gesellschaft löste sich auf, und das ganze Geschäft samt Firma, Soll und Haben gingen auf eine offene Handelsgesellschaft über. Nach Vermögensübergang, Eintragung im Handelsregister und Anzeige bei der Behörde entstand auf Grund des Lagerbestands eine Materialnachsteuerschuld. Der Reichsfinanzhof entschied, diese Steuerschuld treffe die Kommanditgesellschaft und nicht ihre Nachfolgerin, die offene Handelsgesellschaft. Die Kommanditgesellschaft müsse insoweit als fortbestehend angenommen werden, da die Uebertragung des aus dem Tabaksteuerlager entspringenden Schuldverhält

nisses nicht möglich sei. Dazu werden zwei frühere Entscheidungen angezogen. Diese Begründung geht fehl. Nach ständiger Praxis sind offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften Steuerpersonen für das Verbrauchssteuerrecht. Die Anerkennung der Gesamtnachfolge auch bei den Steuerpersonen zwingt zu der Annahme eines Uebergangs des Steuerschuldverhältnisses auf den Gesamtnachfolger. Um eine rechtsgeschäftliche Uebertragung dieses Verhältnisses kann es sich dabei gar nicht handeln. Es widerspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, eine Steuerperson an ein Steuerschuldverhältnis bis zu dessen endgültiger Abwicklung zu binden und sie eigens zu diesem Zweck fortbestehen zu lassen, obwohl sie mit den zu Grunde liegenden wirtschaftlichen Tatsachen nicht das mindeste mehr zu tun hat, oder obwohl sie sich längst aufgelöst hat.

b) In der Entscheidung RFH. 12, 16 wird zunächst der schon bekante Satz wiederholt, dass eine G.m.b.H. vor Ablauf des Sperrjahrs trotz Vermögensauskehrung und Löschung im Register nicht endigen könne wegen der Ersatzansprüche gegen die Liquidatoren und Gesellschafter. Nach dem mitgeteilten Sachverhalt endete das Sperrjahr im April 1920. Trotzdem wurde in der Entscheidung (vom Dezember 1922) angenommen, dass die alte Gesellschaft fortbestehe und zu veranlagen sei. Von einer Gesamtnachfolge ist nicht die Rede, obwohl der bisherige Alleingesellschafter das Vermögen im ganzen samt Firma übernommen hatte.

c) Die gleiche Anschauung ergibt sich aus der oben angeführten Entscheidung St.W. 29 Nr. 759 S. 1381. Auch hier ist aus dem allerdings nicht restlos klaren Sachverhalt zu schliessen, dass zur Zeit der Entscheidung des Reichsfinanzhofs nicht nur die tatsächliche Endigung sondern auch die Endigung nach den vom Reichsfinanzhof aufgestellten Erfordernissen eingetreten war. Trotzdem wird in erster Linie die Veranlagung der alten Gesellschaft verlangt.

Die Zusammenstellung dieser Entscheidungen zeigt, dass die Annahme einer Gesamtnachfolge in dem entwickelten Umfang eine einfachere und den gesetzlichen Grundgedanken allein entsprechende Lösung bietet.

Nicht in diesem Zusammenhang gehören die Entscheidungen zum Grunderwerbssteuerrecht, weil für dieses der bürgerlichrechtliche Eigentumserwerb massgebend ist, besondere steuerrechtliche Grundsätze also nicht zur Anwendung kommen.

II. Einzelnachfolge in die Steuerschuld.

1. Rechtsgeschäftliche Einzelnachfolge.

Bei der Frage der Gesamtnachfolge handelt es sich immer um gesetzliche Fälle. Auch die besondere Gesamtnachfolge des Steuerrechts ist ein gesetzlicher Fall, wenn dabei auch vielleicht dem

Einzelnen wirtschaftlich gesehen eine grössere Einwirkungsmöglichkeit gegeben ist. Wenn bei einer Einmanngesellschaft die Gesellschaft aufgelöst und das gesamte Vermögen vom bisherigen Alleingesellschafter übernommen wird, so ist die daran angeknüpfte steuerrechtliche Gesamtnachfolge doch eine gesetzliche und keine rechtsgeschäftliche. Die Frage der rechtsgeschäftlichen Nachfolge taucht erst bei den einzelnen rechtlichen Bestandteilen auf. Wir haben also bei der Einzelnachfolge zunächst die Möglichkeit ihrer rechtsgeschäftlichen Herbeiführung zu behandeln.

Dabei kann es sich zunächst nur um die Uebernahme des Steueranspruchs oder einzelner Nebenansprüche und nicht um das Einrücken in das Steuerverhältnis im oben geschilderten Umfang handeln. Die entsprechende Bildung des bürgerlichen Rechts ist die befreiende Schuldübernahme der §§ 414, 415 BGB.

An Aeusserungen aus dem Schrifttum sind folgende zu erwähnen:

Friedrichs[116] tritt (allerdings vor Erlass der RAO.) auch insoweit für eine Anwendbarkeit der bürgerlichrechtlichen Vorschriften ein, ebenso Herrnritt[117].

Schneider[118] geht von seiner Theorie des Gewaltverhältnisses aus. Soweit der Staat berechtigt, der Einzelne verpflichtet ist, ist ein Wechsel in der Person wegen des Gewaltcharakters dieser Beziehung nicht möglich. Eine Schuldübernahme mit befreiender Wirkung ist demnach ausgeschlossen.

In diesem Zusammenhang ist noch RGZ. 40, 297, vom 20. 12. 1897 zu erwähnen, die zwar keine Steuerschulden zum Gegenstand hatte, aber allgemein den Satz ausspricht: „Eine öffentlichrechtliche Verpflichtung kann durch Vertrag zwischen dem Verpflichteten und einem anderen auf letzteren überhaupt nicht überwälzt werden".

Merk[119] beruft sich auf die Bindung des Untertanen wie der Staatsverwaltung an das Gesetz, die Verfügungen über die Steuerschuld ausschliessen, soweit sie nicht besonders erlaubt seien.

Dem ist zuzustimmen. Im Gebiete des Steuerrechts wie überhaupt im öffentlichen Recht ist dem Willen des Einzelnen nur geringe rechtliche Wirksamkeit zugebilligt. Die Entstehung des Steueranspruchs ist durch § 99 ausschliesslich dem Gesetz vorbehalten. Man könnte vielleicht daran denken, in bestimmten Fällen sich die Möglichkeit einer Verfügung über einen schon entstandenen Steueranspruch aus dem allgemeinen Grundsatz des § 9 RAO. abzuleiten. Dies ist grundsätzlich nicht für unmöglich zu halten, würde aber einer stichfesten Begründung bedürfen. Insoweit würde ja dann auch nicht gegen den Grundsatz der Bindung an das Gesetz verstossen, da § 9 ja Gesetz ist.

[116] Archiv für bürgerl. Recht 42 (1916) S. 29 ff., 54.
[117] a. a. O. S. 439.
[118] a. a. O. S. 45.
[119] S. 99.

Es ist aber den Bestimmungen der RAO. zu entnehmen, dass die Schuldübernahme mit steuerrechtlicher Wirkung ausgeschlossen werden sollte. Dies ergibt sich aus § 120 II RAO. Wenn ein Schuldversprechen, das als Schuldbeitritt zur öffentlichrechtlichen Steuerschuld anzusehen ist, nur möglich ist mit bürgerlichrechtlicher Wirkung, wenn also nicht einmal in das öffentlichrechtliche Schuldverhältnis miteingetreten werden kann, dann kann dieses noch viel weniger allein übernommen werden.[120]

Dieses Ergebnis wird durch eine allgemeine Erwägung gestützt. Eine befreiende Schuldübernahme würde gegen den Grundsatz der Finanzbeschaffung verstossen, weil es ins Ermessen der Behörde gestellt würde, dass der Steuergläubiger einen Steuerschuldner verliert, mag er dafür auch einen neuen bekommen. Alles was sich in irgend einer Form als Rechtsverlust des Steuergläubigers darstellt, wird durch den Grundsatz der Finanzbeschaffung ausgeschlossen. Auch der Grundsatz der Steuergleichheit würde verletzt. Es kann nicht ins Ermessen der Behörde gestellt werden, dass ein Schuldner abgesehen von den Fällen besonders angeordneter Zulässigkeit aus dem Steuerschuldverhältnis befreit wird. Dies könnte zu einer ungerechten Benachteiligung anderer Steuerschuldner führen. Der Reichsfinanzhof hat in verschiedenen Entscheidungen in diesem Sinne entschieden.[121] Eine gesetzliche Ausnahme machte das Reichsnotopfergesetz vom 31. 12. 19 im §§ 45 I und 47. Diese Ausnahmen sind aus der Schwere des Eingriffs und dem damit zusammenhängenden Bestreben nach möglichster Erleichterung für den Steuerschuldner zu verstehen. Eine weitere Ausnahme, aber nicht bezüglich einer Geldzahlungspflicht, enthält § 23 II des Tabakgesetzes .

Ist demnach eine befreiende Schuldübernahme einer einzelnen Steuerschuld nicht möglich, so kann das rechtsgeschäftliche Einrücken in das gesamte Steuerverhältnis auf Seiten des Steuerschuldners noch weniger für möglich gehalten werden.

2. Einzelnachfolge auf Grund Gesetzes.

1. § 99 I 3 RAO. bestimmt: „Sind bei Herstellung steuerpflichtiger Erzeugnisse mehrere Betriebe an der Herstellung beteiligt, so geht die Steuerschuld auf jeden folgenden an der Herstellung beteiligten Betriebsinhaber über".

---

[120] vgl. Württ. EVRO. a. 15 II 1: „Nachfolge in Pflichten findet nur insoweit statt, als dies durch Rechtsvorschrift angeordnet ist oder aus der besonderen Art der Pflicht sich ergibt". Da die Zulässigkeit der rechtsgeschäftlichen Einzelnachfolge nicht ausdrücklich ausgesprochen ist und da sie sich auch nicht aus der besonderen Art irgendeiner öffentlichen Pflicht ergibt, ist sie als unzulässig zu betrachten.

[121] RFH. 1, 260; St.W. 22 Nr. 257, Nr. 258, Nr. 317; 24 Nr. 146 Nr. 223; 27, Nr. 515 S. 714; J.W. 27, 178. vgl. auch Becker 2 zu § 100 RAO.

Die Begründung zur RAO. enthält darüber nichts. Auch die Erläuterungsbücher zur RAO. schweigen sich aus.[123] Das rührt wohl daher, dass die Bestimmung im wesentlichen unpraktisch ist. Sie stammt aus dem Tabaksteuergesetz. Dies bestimmte in seiner alten Fassung in § 9 II: „Der Steueranspruch gegen den inländischen Hersteller entsteht mit dem Beginn der Herstellung der Erzeugnisse. Sind mehrere Betriebe an der Herstellung beteiligt, so geht die Verpflichtung aus diesem Anspruch auf jeden folgenden an der Herstellung beteiligten Betriebsinhaber über".

Voraussetzung dafür, dass § 99 I 3 wirksam wird, ist, dass die Steuer mit dem Beginn der Herstellung zur Entstehung kommt. Entsteht sie erst in einem späteren Zeitpunkt, so kann bei einer Herstellung durch mehrere Betriebe auch eine Steuerschuld vom einen auf den andern nicht übergehen. Nun hat aber der Reichsfinanzhof zum Tabaksteuergesetz entschieden,[124] dass die Steuerschuld trotz des Wortlauts des § 9 II erst mit dem Uebergang in den freien Inlandsverkehr entsteht. Damit ist also die Herstellung in den Zeitraum vor Entstehung der Schuld gerückt, ein Schuldübergang findet deshalb auch nicht statt. Die Neufassung des Tabaksteuergesetzes hat auf Grund des Gesetzes zur Aenderung des Tabaksteuergesetzes vom 22. 12. 29 (R.G.Bl. I S. 234) Art. 6 dieser tatsächlichen Rechtslage Rechnung getragen durch Streichung des bisherigen § 9 II; in § 1 wird der Uebergang in den freien Inlandsverkehr als Tatbestand im Sinn des § 99 RAO. festgesetzt. Auch sämtliche anderen in Betracht kommenden Steuern stellen auf einen späteren Zeitpunkt ab, sodass § 99 I 3 keine unmittelbare Anwendung findet, vergl. dazu:

Zündwarensteuergesetz vom 9. 7. 23 § 3,
Biersteuergesetz vom 9. 7. 23 § 2,
Spielkartensteuergesetz vom 9. 7. 23, § 3,
Leuchtmittelsteuergesetz vom 9. 7. 23 § 4,
Schaumweinsteuergesetz vom 31. 3. 26 § 1,
Süsstoffgesetz vom 14. 7. 26 § 2 I,
Branntweinmonopolgesetz Neufassung vom 21. 5. 29 § 160, (Essigsäuresteuer),
Gesetz zur Aenderung des Tabaksteuergesetzes vom 22. 12. 29 Art. II § 4 (Tabaksteueraufschlag),
Mineralwassersteuergesetz vom 15. 4. 30 § 5 II,
Gesetz über Zolländerungen vom 15. 4. 30 § 1 (Mineralölsteuer),
Gesetz zur Aenderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol vom 15. 4. 30 (neuer § 159a des Branntweinmonopolgesetzes, Branntweinersatzsteuer),
Zuckersteuergesetz Neufassung vom 4. 6. 30 § 2.

[123] vgl. Becker und Mrozeck zu § 81.

[124] RFH. 9, 291; 11, 79; vgl. Arlt, Tabaksteuergesetz 1926 1 zu § 10 S. 37.

Auf einem Umweg kann § 99 I 3 zur Anwendung gelangen. Nach der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs[125] ist eine verbrauchssteuerpflichtige Ware schon dann in den freien Inlandsverkehr übergegangen, wenn sie der steuerlichen Ueberwachung entzogen ist. Dies ist bei einer unangemeldeten und unüberwachten Herstellung von Anfang an der Fall. Damit entsteht also die Steuerschuld schon mit Beginn der Herstellung. Sind dann mehrere Betriebe daran beteiligt, so geht die Steuerschuld über.

Die Auslegung des § 99 I 3 kann zweifelhaft sein. Der Wortlaut spricht genau genommen nur vom Uebergang. Er sagt aus, dass der Uebernehmer eintritt. Er sagt aber nicht, was mit dem alten Steuerschuldner geschieht, ob er Schuldner bleibt oder ausscheidet. Die Absicht des Gesetzgebers dürfte gewesen sein, ihn ausscheiden zu lassen. Dies geht aus der Begründung zum Tabaksteuergesetz hervor. In den Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung Band 335 Anlage 379 S. 35 zu § 9 des Tabaksteuergesetzes heisst es: „Hiernach trifft die Versteuerungspflicht zunächst den ersten an der Herstellung beteiligten Betriebsinhaber; er wird davon befreit, wenn er bei der Weitergabe der Erzeugnisse an den nächsten Hersteller die zur Sicherung der späteren Versteuerung von der Steuerbehörde gegebenen Vorschriften erfüllt hat". Die Begründung zur RAO. enthält hierüber nichts, die Absicht des Gesetzgebers wird also wohl die gleiche gewesen sein. Dies ist aber nicht zum Ausdruck gekommen. Da aber die Befreiung des bisherigen Steuerschuldners nicht ausdrücklich angeordnet ist, wird man annehmen müssen, dass er Steuerschuldner bleibt.[126] Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem allgemeinen Bestreben der RAO. und der anderen Steuergesetze, durch Anordnung von Haftungsverhältnissen eine Mehrzahl von Schuldnern zu schaffen.

2. Wollte man die Ansicht vertreten, dass im Fall des § 99 I 3 der frühere Hersteller und Steuerschuldner frei würde, so würde damit im Rahmen dieser Bestimmung, solange die Herstellung dauert, die Steuerschuld in einer bestimmten Beziehung zur Sache stehen. Die Steuerschuld, also eine Beziehung zwischen zwei Personen, ginge dann insoweit eine gewisse Verbindung mit einer Sache ein. Der Uebergang der Sache würde auch einen Uebergang des sich auf sie beziehenden Steuerverhältnisses zur Folge haben. Man kann diese Erscheinung Dinglichkeit[127] nennen, muss sich dann aber klar sein, dass damit lediglich eine Bezeichnung und nicht mehr aus dem bürgerlichen Recht geborgt wird. Die Frage der Dinglichkeit spielt ausserhalb des Steuerrechts z. B. bei den Anliegerbeiträgen eine Rolle;[127] sie kommt aber auch im Reichssteuerrecht vor. Die hierauf bezüglichen Bestimmungen sind aber in jedem Fall verschieden, sodass es sich hier nur um

[125] RFH. 13, 10.
[126] Merk a. a. O. S. 103, 104.
[127] Jellineck Verwaltungsrecht S. 186.

eine kurze Gegenüberstellung der Fälle handeln kann. Ob eine fruchtbare Ausarbeitung allgemeiner Grundsätze für die Dinglichkeit möglich ist, ist fraglich und wäre im Rahmen einer das ganze öffentliche Recht umspannenden Erörterung zu prüfen.[128] Selbst wenn man aber allgemeine Gesichtspunkte herauszuarbeiten vermöchte, wäre eine Ausdehnung auf andere öffentlichrechtliche Rechtsverhältnisse, insbesondere Steuerverhältnisse nicht möglich. Das Steuerverhältnis ist von Haus aus eine Beziehung zwischen zwei Personen, dem Steuergläubiger und dem Steuerschuldner. Wenn ein Steuerverhältnis vom Vorhandensein bestimmter Gegenstände auf Seiten des Steuerschuldners abhängt, so ist damit nicht mehr gesagt, als dass das persönliche Verhältnis das Vorhandensein dieser Gegenstände zur Entstehungsvoraussetzung hat. Soll aber das persönliche Verhältnis mit den Gegenständen derart verknüpft sein, dass ein späterer Erwerber in das bestehende Verhältnis eintritt und es fortsetzt, so müsste das immer besonders gesagt sein. Die Endigung der Beziehung des Steuerschuldners zu den Gegenständen kann an sich nur von Einfluss auf sein persönliches Steuerverhältnis sein. Der Uebergang dieser Gegenstände auf eine andere Person würde zunächst nur ein neues Steuerverhältnis dieser neuen Person zur Entstehung bringen. So tritt z. B. der Uebernehmer des gesamten Vermögens einer Person nicht in das Vermögenssteuerverhältnis seines Vorgängers ein.[129] Dieser kann lediglich auf dem Umweg über § 120 RAO., § 419 BGB. zur Entrichtung der Steuer seines Vorgängers herangezogen werden. Am brennendsten wird die Frage des Uebergangs bei den Rückständen. Diese fallen auch bei den sogenannten Ertragssteuern nie dem Sonderrechtsnachfolger zur Last, wenn dies nicht ausdrücklich bestimmt ist.[130]

Der Hauptfall der Dinglichkeit ist das Aufbringungsgesetz vom 30. 8. 24. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Leistungen auf Grund des Aufbringungsgesetzes Steuern im Sinne der RAO. sind; auf jeden Fall sind sie den Steuern so verwandt, dass sie hier mitbehandelt werden müssen.[131] § 12 erklärt § 49 des Industriebelastungsgesetzes vom 30. 8. 24 für entsprechend anwendbar. Demzufolge gehen — kurz gesagt — auf den Uebernehmer eines aufbringungspflichtigen Unternehmens die Verpflichtungen aus Rückständen, laufenden und zukünftigen Leistungen bis zur Neuveranlagung über. Der bisherige Inhaber wird frei. Der Uebernehmer rückt demnach völlig an die Stelle des bisherigen Schuldners in das Steuerverhältnis ein.

In diesem Zusammenhang zu erwähnen ist die Belastung zu Gunsten der Rentenbank durch Verordnung vom 15. 10. 23. Die

[128] vgl. Friedrichs, dingliche Abgaben Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.R. 1930 S. 130 ff.

[129] RFH. St.W. 26 Nr. 34 S. 286; Nr. 296 S. 902.

[130] RFH. R.St.Bl. 26, 140; anderer Ansicht offenbar Schranil A.Ö.R. 39 (1920) S. 199 ff.

[131] Seweloh, Aufbringungsgesetz S. 19, 32.

Durchführungsverordnung vom 14. 11. 23 bestimmt in § 16, dass der Eigentümer eines Grundstücks für die während der Dauer seines Eigentums fällig werdenden Grundschuldzinsen auch persönlich haftet. Da nach § 6 IV der Errichtungsverordnung die Zinsen alljährlich nachträglich zu zahlen sind, so geht bei Eigentumsübergang zwischen zwei Fälligkeitsterminen die auf die abgelaufene Zeit entfallende Zinsenlast auf den Einzelnachfolger über. Die Rentenbankzinsen sind im übrigen wohl kaum als Steuer zu betrachten, da der Gläubiger, die Rentenbank, eine juristische Person des Privatrechts ist, § 1 der Errichtungsverordnung.[132]

Die Regelung der Grundsteuer in der Notverordnung vom 1. 12. 30 R.G.Bl. I 517 enthält auch dingliche Bestandteile in dem angegebenen Sinne. § 5 II des Kapitels 2 des Teils 3 S. 533 bestimmt: „Geht ein Steuergegenstand in das Eigentum einer anderen Person über, so ist Steuerschuldner bis zum Ende des Kalendervierteljahrs, in dem der Wechsel eingetreten ist, der bisherige Eigentümer, von dem Beginn des folgenden Kalendervierteljahres an der Erwerber. Der Erwerber hat den bisherigen Eigentümer für die von diesem für die Zeit nach dem Uebergang des Eigentums entrichtete Steuer schadlos zu halten, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist". Zum Verständnis ist zu bemerken, dass die Steuer in vierteljährlichen Teilbeträgen zum Voraus zu entrichten ist und für das Rechnungsjahr veranlagt wird. Beim Uebergang im Lauf eines Kalendervierteljahrs ist also die Fälligkeit für den laufenden Zeitraum schon eingetreten und diese Teilschuld bleibt auch beim bisherigen Schuldner und geht nicht auf den Erwerber über. Insofern ist also die Verbindung des Steuerverhältnisses mit dem Steuergegenstand eine lockerere als bei der Aufbringungslast, weil Rückstände auf den Erwerber nicht übergehen. Auf diesen entfällt lediglich die Pflicht, am nächsten Zahlungstermin die Teilleistung für das nächste Vierteljahr zu leisten. Diese Leistung bestimmt sich aber nach der Veranlagung des Vorgängers; der Erwerber tritt also in das allgemeine Steuerverhältnis ein. Für die Gewerbesteuer ist in Kapitel 3 eine entsprechende Regelung getroffen.

In diesen Zusammenhang gehört auch eine Bestimmung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. § 8 IV sagt: „Tritt während der Gültigkeitsdauer einer Steuerkarte ein Wechsel in der Person des Steuerschuldners ein, so kann der neue Steuerschuldner die Karte auf seinen Namen umschreiben lassen; in diesem Fall beschränkt sich seine Steuerschuld auf den für die Karte noch zu entrichtenten Betrag". Das Steuerverhältnis ist ein persönliches. Eine Besonderheit ist es, dass der Steuerschuldner es in der Hand hat, den Steuerabschnitt zu bestimmen. Dies ermöglicht die Einrichtung der Steuerkarte, die vorher zu lösen ist. Durch Festsetzung der

[132] vgl. aber Schwabe, Eberhard, die öffentl. Hypothek und die Obligationen des Jndustriebelastungsgesetzes (Gött. Diss.) S. 1 ff.

Steuer beim Lösen der Karte wird ein Steueranspruch zur Entstehung gebracht, sofern ein solcher nicht schon vorher durch Benützung entstanden ist; dieser ist zum mindesten teilweise bei Lösung der Karte zu erfüllen.[133] Geht nun während eines Steuerabschnittes das Kraftfahrzeug in den Eigenbesitz eines andern über, so beurteilt sich das Steuerverhältnis des neuen Besitzers an sich selbständig. Der Sondernachfolger in den steuerbaren Gegenstand wird also nicht ohne weiteres Sondernachfolger in das Steuerverhältnis. Dies macht die Einrichtung der Steuerkarte unmöglich. Dem Sondernachfolger ist lediglich die Möglichkeit gegeben, durch Umschreibenlassen der Steuerkarte auf sich in das Steuerverhältnis der Vorbesitzer einzutreten. Dieser Eintritt ist aber dann auch ein vollständiger; ist die Steuerschuld für den betreffenden Abschnitt schon erfüllt, so ist auch der Nachfolger frei; sind noch Teilbeträge rückständig, so wird nicht nur in das Steuerverhältnis eingerückt, vielmehr geht auch die einzelne Steuerschuld über. Der Unterschied zu den bisherigen Fällen liegt darin, dass der Nachfolger nicht sofort in das ganze Steuerverhältnis einrückt, sondern dass auf ihn zunächst nur eine entwicklungsfähige Rechtslage übergeht, die ihn befähigt, durch Ausübung eines Gestaltungsrechts die Sondernachfolge zu bewirken. Im Grunde ist die Lage also gleich wie bei den bisherigen Fällen. Zu bemerken ist, dass nicht nur die Fälle der Sondernachfolge sondern auch die der Gesamtnachfolge von dem Erfordernis der Umschreibung der Steuerkarte betroffen werden. Dies ist also eine gewisse Ausnahme zu der allgemeinen steuerrechtlichen Gesamtnachfolge. Zur Geschichte der Bestimmung ist zu bemerken: der Entwurf eines Gesetzes zur Aenderung des Reichsstempelgesetzes (Verhandlungen Bd. 220 Anlage 10 S. 1032) kennt in § 40 n noch keine dem § 8 IV Kraftfahrzeugsteuergesetzes entsprechende Bestimmung. Die Begründung führt aus (Seite 1043): „Die Steuerpflicht ist, wie der § 40 1 im Zusammenhang mit § 40 n ergibt. auf die Person des Fahrzeugbesitzers gestellt. Im Falle eines Besitzwechsels, sei es infolge von Erbgang, Schenkung oder Veräusserung, hat daher der neue Besitzer die Steuer für seine Person unabhängig davon zu entrichten, dass der Vorbesitzer im gleichen Kalenderjahre bereits für dasselbe Fahrzeug seinerseits die Steuer entrichtet hat". Damit wird jede Dinglichkeit glatt abgelehnt. Die Fassung des Gesetzes vom 3. 6. 06 enhält in § 40 n III zum ersten Mal eine Vorschrift über Dinglichkeit (R.G.Bl. 650), die vom Ausschuss ohne nähere Begründung eingesetzt wurde (vergl. Verhandlungen Bd. 223 Nr. 359 S. 3940). Die Bestimmung findet sich wieder im Reichsstempelgesetz vom 3. 7. 13 in § 65 III und ging von dort in das Kraftfahrzeugsteuergesetz über.

3. Bei den gesetzlichen Monopolen oder monopolähnlichen Bildungen können Bestimmungen vorkommen, die in diesen Zu-

[133] vgl. Mirre im Handbuch des Reichssteuerrechts von Strutz 3. Aufl. S. 1027.

sammenhang gehören. Es besteht die Möglichkeit, das monopolähnliche Gebilde mittelbar, nämlich auf dem Umwege über das Steuerrecht ins Leben zu rufen, indem eine über ein bestimmtes Mass hinausgehende Herstellung oder eine Herstellung durch andere Personen oder andere Betriebe mit einer solchen Steuererhöhung oder Sondersteuer belegt wird, dass nur noch die Herstellung zu den günstigen steuerlichen Bedingungen wirtschaftlich möglich ist. Dem tatsächlichen Erfolg nach ist dann wohl die Herstellung im vorgesehenen Rahmen das Gewöhnliche, während für die wissenschaftliche Betrachtung die steuerbegünstigte Herstellung die Ausnahme bildet. Diese steuerbegünstigte Stellung kann übergehbar sein, und insoweit gehört die Erscheinung hieher.

Für die Essigsäureherstellung sind im Branntweinmonopolgesetz Betriebsrechte eingeführt, die sich nach dem Stand der Herstellung an einem bestimmten Zeitpunkt richten. Die Herstellung von Essigsäure im Rahmen dieses Betriebsrechtes bezw. deren Ueberführung in den freien Verkehr erzeugt eine Steuerschuld in bestimmter Höhe; die Ueberführung ausserhalb dieses Betriebsrechts lässt den Steuersatz um 50 % ansteigen (§§ 100, 161, 162 Branntweinmonopolgesetz). Zwischen dem Betriebsrechtsinhaber und dem Steuergläubiger besteht im Rahmen des Betriebsrechts ein besonderes Steuerverhältnis berechtigender Natur. Diese Betriebsrechte sind nach § 162, 2 Branntweinmonopolgesetz unbeschränkt übertragbar. Mit diesen Betriebsrechten geht auch das besondere Steuerverhältnis über.

Das Gesetz zur Aenderung des Tabaksteuergesetzes vom 22. 12. 29 R.G.Bl. 234 Art. II führt einen Zigarettenkontingentfuss ein, der wie die Essigsäurebetriebsrechte an den Herstellungsstand an einem bestimmten Zeitpunkt anknüpft. Die Herstellung über den zugeteilten Zigarettenkontingentfuss hinaus oder ausserhalb desselben wird mit einer Sondersteuer, dem Tabaksteueraufschlag in Höhe der Tabaksteuer belegt. Der Zigarettenkontingentfuss berechtigt also zu tabaksteueraufschlagfreier Ueberführung von Zigaretten in den freien Verkehr. Insoweit ist durch ihn ein allgemeines, berechtigendes Steuerverhältnis gegeben. Der Zigarettenkontingentfuss gilt für den Herstellungsbetrieb, dem er zugeteilt ist, und ist in bestimmtem Umfang übertragbar, entweder mit dem Betrieb (vergl. Art. II § 3 des Gesetzes) oder ohne den Betrieb (vergl. § 6 Zigarettenkontingentierungsverordnung vom 17. 1. 30 R.Min.Bl. S. 20).

4. Einige Sonderbestimmungen enthält das Tabaksteuergesetz in § 9 II der Neufassung (§ 9 III der alten Fassung geht weiter), § 23 I 2, III.[134].

[134] Für Württ. EVRO. ist massgebend a. 15 II 1: „Nachfolge in Pflichten findet nur insoweit statt, als dies durch Rechtsvorschrift angeordnet ist oder aus der besonderen Art der Pflicht sich ergibt". Beispiele der Anordnung durch Rechtsvorschrift enthält der Entwurf nicht (abgesehen von dem nicht hierhergehörigen Fall der Gesamtnachfolge.) Das Anwendungsgebiet der 2. Aus-

B. Die Rechtsnachfolge in die aus dem Steuerschuldverhältnis entspringenden Ansprüche des Steuerschuldners.

Aus dem Steuerverhältnis können sich verschiedene Ansprüche ergeben, die dem Steuerschuldner zustehen. Der wichtigste Anspruch dieser Art ist der Erstattungs- bezw. Vergütungsanspruch, der in den §§ 150 ff. RAO. seine Regelung gefunden hat. Andere sind: Ansprüche auf Rückgabe von Sicherheiten, auf Kostenerstattung, Entschädigung usw.[135] Was für die Erstattungsansprüche gilt, muss auch trotz Mangels einer ausdrücklichen Regelung für diese Ansprüche gelten.

Hier soll nur auf die Leistungsansprüche des Steuerschuldners eingegangen werden. Es sei nur kurz darauf verwiesen, dass oben schon berechtigende Möglichkeiten des Steuerschuldners als Ausfluss des allgemeinen Steuerverhältnisses behandelt werden. Um einen solchen Ausfluss handelt es sich im Grunde auch hier.

Die Rechtsnachfolge in diese Ansprüche ist möglich:

1. Auf Grund Gesetzes. Die RAO. bestimmt nicht ausdrücklich, dass der Erstattungsanspruch der Gesamtnachfolge unterliegt. Man könnte aber schon aus der Zulässigkeit der Abtretung auf die Zulässigkeit der Vererbung schliessen. Wenn der Erstattungsanspruch nicht nur ein persönlicher Ausgleichsanspruch, sondern ein Vermögensbestandteil ist, der sogar für abtretbar erklärt ist, dann liegt darin stillschweigend auch die Anordnung der Vererblichkeit. Deutlicher aber kommt dieser Wille des Gesetzes in § 154 II RAO. zum Ausdruck, der von der Ausschlussfrist handelt und dabei den Fall regelt; dass ein Anspruch zu einem Nachlass gehört. Die allgemeine Fassung umfasst die Fälle einer Entstehung nicht nur nach dem Erbfall, sondern auch vorher. Damit ist der Erstattungsanspruch für vererblich erklärt.[136] Sämtliche Gesichtspunkte, die oben zu einer entsprechenden Anwendung des für die Erbschaft geltenden Gedankens der steuerrechtlichen Gesamtnachfolge geführt haben, zwingen auch hier zur Annahme einer Gesamtnachfolge. Der Umfang ist genau der gleiche wie oben, erstreckt sich

nahme — Nachfolge auf Grund besonderer Art der Pflicht — ist in Entwurf und Begründung nicht näher umschrieben. Naheliegend wäre, an den Fall der Dinglichkeit zu denken. Dieser soll aber nach der Auffassung des Entwurfs gar kein Fall der Nachfolge sein, (S. 109, 111). vielmehr handle es sich dabei um mittelbare Bezeichnung des Verpflichteten, in der Person des neuen Verpflichteten werde die Verpflichtung neu begründet. Welche anderen Fälle aber unter diese Bestimmung gehören, ist nicht klar; offenbar sollte der Rechtsanwendung die Möglichkeit gegeben werden, bei in Zukunft neu auftauchenden Möglichkeiten ein brauchbares Ergebnis zu bilden.

[135] vgl. Becker RAO. S. 368.

[136] Becker 2 zu § 131; Kloss RAO. S. 12, der mit Recht § 238, 3 RAO. heranzieht.

also nicht nur auf die Fälle der bürgerlichrechtlichen Gesamtnachfolge sondern auch auf die der steuerrechtlichen. Das hat zur Folge, dass in diesen Fällen der Erstattungsanspruch nicht übertragen zu werden braucht, was an besondere Voraussetzungen geknüpft ist, sondern kraft Gesetzes übergeht. Auch die Gesamtnachfolge bei Steuerpersonen erfasst den Erstattungsanspruch, da, wie wir oben gesehen haben, der Erstattungsanspruch nicht dem bürgerlichrechtlich Berechtigten, sondern der Steuerperson zugerechnet wird. Dasselbe ergibt sich aus dem Wesen des Erstattungsanspruchs als eines von der Steuerpflicht abhängigen Anspruchs, eines Anspruchs, der sich aus dem allgemeinen Steuerverhältnis ergibt und dessen Schicksalen unterworfen ist.[137]

Eine Einzelnachfolge auf Grund Gesetzes dürfte einen entstandenen Erstattungsanspruch nur insoweit mit übergehen lassen, als auch bereits entstandene Steuerschulden, also Rückstände auf den Nachfolger übergehen.

2. Die rechtsgeschäftliche Einzelnachfolge ist durch § 159 RAO. ausdrücklich zugelassen. Zu ihrer Wirksamkeit gehört Anzeige an die Behörde. Auch in der Hand des neuen Gläubigers stellt der Erstattungsanspruch einen öffentlichrechtlichen Anspruch dar. [138] [138a]

---

[137] vgl. auch RFH. St.W. 1 Nr. 565.

[138] RFH. St.W. I Nr. 1061.

[138a] Vgl. dazu Württ. EVRO. a. 207, 188, 220. Danach sind abtretbar öffentliche Geldforderungen, mit Ausnahme der Verpflichtungen, die dem Einzelnen auf Grund Rechtsvorschrift oder Verwaltungsakts gegenüber der öffentlichen Gewalt obliegen. Darunter fallen in erster Linie die dem Einzelnen gegen die öffentliche Gewalt zustehenden Ansprüche, aber auch ein Teil der Gebühren gehört hierher (vgl. S. 584). Bei den dem Einzelnen gegen Staat, öffentliche Körperschaft und öffentliche Anstalt zustehenden Ansprüchen ist nach a. 207 d. E. entsprechend 159 RAO. Anzeige des bisherigen Gläubigers an den Schuldner Wirksamkeitsvoraussetzung.

Ein Fall gesetzlichen Uebergangs findet sich in a. 208. Auf die obengenannten Ansprüche finden die §§ 420—432 BGB. Anwendung und damit auch § 426 II, soweit bei einem Schuldverhältnis eine Mehrheit von Schuldnern vorhanden ist. Auf den befriedigenden Schuldner geht also im Rahmen seines Ausgleichsanspruchs der Anspruch des Gläubigers über. Entsprechendes gilt für 189 III d. E., der § 268 BGB. für anwendbar erklärt.

Zweiter Abschnitt.

Rechtsnachfolge beim Steuergläubiger.

Im Reichssteuerrecht scheidet die Gesamtnachfolge des Steuergläubigers aus.[138b] Zu erörtern ist lediglich die Möglichkeit einer Einzelnachfolge in einen Steueranspruch oder die allgemeine Einzelnachfolge in ein Steuerverhältnis auf Seiten des Steuergläubigers. Diese Rechtsnachfolge ist denkbar auf dem Wege des Rechtsgeschäfts oder auf Grund Gesetzes.

I. Abtretung.

Es ist wohl nicht anzunehmen, dass je von Seiten der Reichssteuerverwaltung versucht würde, einzelne Steueransprüche abzutreten, sei es an öffentlichrechtliche Personen oder an Private. Immerhin liegt es nicht aus dem Bereich des Möglichen.[139] Das zeigt ein bayrischer Fall, wo seitens des Staates zwar nicht ein Steueranspruch, aber eine Gebührenforderung an einen Privaten abgetreten wurde samt der für die Gebührenforderung eingetragenen Sicherungshypothek. Das bayerische Oberste Landesgericht war der Ansicht,[140] es könne „kein Zweifel darüber bestehen, dass dieser (der Staat) in der Verfügung über seine Sicherungshypotheken nicht beschränkt sei, sondern darüber ebenso wie jeder andere verfügen könne". Von Einfluss dürfte hier die österreichische Auffassung gewesen sein, wonach eine öffentlichrechtliche Forderung grundsätzlich abtretbar ist.[141] Dies beruht aber auf eigenartigen Bildungen des österreichischen Rechts, etwa dem Steuerwechsel, der bei Stundungen vom Steuerschuldner zum Zwecke der Abtretung verlangt werden konnte, oder der Steuerverpachtung. Die heutige Wissenschaft stellt sich ganz überwiegend auf den Standpunkt, dass die Abtretung einer Steuerforderung unmöglich sei.

Merk[142] beruft sich auf die beiderseitige Bindung an das Gesetz, der das Steuerschuldverhältnis unterliege, und die eine

---

[138b] Vgl. Württ. EVRO. A 13 II: „Findet nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts Gesamtrechtsnachfolge statt, so umfasst diese auch die öffentlichrechtlichen Vermögensrechte". Vgl. dazu auch S. 10 Anm. 1.

[139] vgl. u. S. 130 Seuff. A. 53, 245, s. auch u. S. 132 a. E.

[140] Zeitschrift für Rechtspflege in Bayern 1911 S. 486. Dagegen anderer Ansicht Dörner ebenda 1921 S. 121.

[141] vgl. Mutschler — Ulbrich, österreichisches Staatswörterbuch Bd. 4 S. 1002, Art. Zession von Steuer- und Gebührenforderungen (Meisel).

[142] a. a. O. S. 98.

Abtretung unmöglich mache, soweit sie nicht besonders gesetzlich angeordnet werde.

Schneider[143] lehnt sie folgerichtig ab. Das Recht des Staates aus dem Steuerverhältnis ist ein Gewaltrecht, deshalb kann es auch nur dem Staat zustehen. Sobald dieser Gewaltcharakter fehlt, ist eine Abtretung möglich; der Erstattungsanspruch ist demnach abtretbar.

Bühler, ebenfalls Anhänger der gewaltrechtlichen Anschauung, verneint die Abtretbarkeit gleicherweise.[144] Steueransprüche könnten nur durch Gesetz und unter Trägern öffentlicher Gewalt übertragen werden. Die Abtretung an Private sei nicht zulässig, da das Steuerverhältnis „persönlichen Charakter wie jedes öffentlichrechtliche Gewaltverhältnis" habe. Die Abtretbarkeit des Erstattungsanspruchs nach § 159 RAO. sei eine Ausnahmevorschrift.

Blumenstein[145] geht davon aus, dass die Steuerforderung Ausfluss der Unterwerfung der Einzelnen unter die Gebietshoheit des Staates sei; deshalb sei ihre rechtliche Natur derart, dass nur der Träger der Gebietshoheit Gläubiger sein könne; in der Hand einer anderen Person als des ursprünglichen Steuergläubigers müsse der Anspruch seine rechtliche Natur verlieren „da diese unlöslich mit der spezifischen — hoheitsrechtlichen — Eigenschaft des bestimmungsgemässen Steuergläubigers zusammenhängt". Deshalb ist eine Abtretung nicht möglich.

Nach v. Myrbach-Rheinfeld[146] ist der Steueranspruch seiner Natur nach nicht schlechthin unübertragbar. Eine Uebertragung könne aber nur insoweit stattfinden, als dies durch Gesetz besonders bestimmt sei. Diese Auffassung ist durch das österreichische Recht besonders nahe gelegt, das in dieser Richtung im Laufe der Zeit verchiedene Gebilde entwickelte, so besonders den Steuerwechsel, den der Steuerschuldner unter Umständen ausstellen musste und der dann begeben wurde, ferner die Verpachtung und Abfindung bestimmter Steuern zum Zwecke der Gewähr eines gesicherten Steueraufkommens.[147] Derartiges fehlt in unserem Recht. Wie v. Myrbach-Rheinfeld auch Schranil.[148]

Friedrichs[149] vertritt dagegen die grundsätzliche Abtretbarkeit des Steueranspruchs wie des Erstattungsanpsruchs; § 159 RAO. ist nicht Ausnahme, sondern Ausdruck der Regel. Aehnlich Herrnritt[150]

---

143 a. a. O. S. 45.
144 Lehrbuch S. 221.
145 Beiträge zur Finanzwissenschaft Bd. 2 S. 18.
146 Grundriss S. 63.
147 vgl. österr. Staatswörterbuch v. Mutschler u. Ulbrich 1909 Bd. 4, S. 1002, Art. Zession von Steuer- und Gebührenforderungen (Meisel) Bd. 1, 1906 Art. Abfindung und Verpachtung (Meisel).
148 Besteuerungsrecht u. Steueranspruch, S. 110 Anm. 2.
149 Steuerrecht S. 99.
150 a. a. O. S. 539.

Gegen die Abtretbarkeit auch Dörner,[151] gegen ihn, also für Abtretbarkeit Eugen Joseph.[152] Dieser geht davon aus, dass die Frage nach der Abtretbarkeit öffentlichrechtlicher Ansprüche schon vor Erlass des BGB. streitig gewesen sei, dass deshalb anzunehmen sei, das BGB. habe die Abtretbarkeit öffentlichreechtlicher Ansprüche in §§ 398 ff. regeln wollen, da der Wortlaut nichts Gegenteiliges erkennen lasse. Er kommt also im Ergebnis auf die Friedrichs'sche Ansicht hinaus.

Die Abgabengesetze des Reichs enthalten keine ausdrücklichen Bestimmungen über den rechtsgeschäftlichen Uebergang einer Steuerforderung vom bisherigen Steuergläubiger, dem Reich, auf einen anderen. Daraus ist noch nicht zu schliessen, dass der Steueranspruch seiner Natur nach nicht abtretbar ist, dass die Steuergesetze ihn an die Person des Steuergläubigers, für den er entstanden ist, binden wollen. Mangels ausdrücklicher Bestimmung ist auch hier die Lösung nach Massgabe des § 9 zu suchen. Käme man auf Grund dieser Bestimmung zum Ergebnis, dass der Anspruch nicht an die Person des Steuergläubigers gebunden ist, so ginge dieses Ergebnis allen allgemeinen Erwägungen als geltendes Recht vor. Die allgemeine Frage nach der Bindung des Steueranspruchs an die Person des Steuergläubigers, d. h. nach der Uebergehbarkeit des Steueranspruchs kann bei der Abtretung aber dahingestellt bleiben, weil man schon auf Grund anderer Erwägungen zum Ergebnis kommen muss, dass die Abtretung einer Steuerforderung nicht möglich ist.

Die Abtretung ist eine Verfügung; da das Reich als juristische Person nur durch seine Organe handelt, müssten diese Organe die Abtretung vornehmen, wenn sie möglich wäre. Nun ist aber bei jeder juristischen Person der Aufgabenkreis der Organe bestimmt. Die Steuergesetze, insbesondere die RAO. bestimmen nun immer im einzelnen, welche Behörde jeweils befugt ist. Keine Behörde, auch nicht die oberste, das Reichsfinanzministerium, hat eine allgemeine Befugnis. In diesen Zusammenhang, wenn auch nicht unmittelbar hieher, gehört die Kammergerichtsentscheidung J. W. 31, 324. Dort wurde die Möglichkeit einer „Umwandlung (Novation) des öffentlichrechtlichen Reststeueranspruchs in einen privatrechtlichen Vertragsanspruch" bejaht. Dem Einwand, der Steuergläubiger sei zu dieser Verfügung nicht berechtigt gewesen, begegnet das Kammergericht damit, dass es den Reichsfinanzminister als „Vertreter" des Steuergläubigers offenbar für allgemein verfügungsberechtigt erklärt. Dem wäre nicht zuzustimmen. Auch die Organstellung des Reichsfinanzministers ist nicht unbeschränkt.

Da keine Behörde zur Abtretung besonders ermächtigt ist, könnte man annehmen, dass die Möglichkeit einer Abtretung

[151] Zeitschrift f. Rechtspflege in Bayern 17. (1921) S. 121.
[152] Verwaltungsarchiv 30 (1925) S. 475 ff.

schon am Mangel eines Organs, das sie vornehmen könnte, scheitern würde.

Aber auch abgesehen von dieser formalen Erwägung ergibt die Auslegung des § 9 RAO. die Unmöglichkeit einer rechtsgeschäftlichen Abtretung. Die beiden oben aus § 9 entwickelten Grundsätze der Steuergleichheit und der Finanzbeschaffung sprechen gleicherweise gegen die Zulässigkeit einer freien Abtretung. Diese könnte einmal dazu führen, dass die Bestimmungen über Erlass von Steuerschulden oder über Stundung umgangen würden, indem der Steueranspruch abgetreten und nun vom neuen Gläubiger erlassen oder gestundet wird, wobei dieser nicht an die Beschränkungen der RAO. gebunden wäre. Ist diese Erörterung bei der Natur unseres Staates auch eine rein gedankenmässige, so kann sie doch zur Begründung herangezogen werden.

Ferner schliesst der Grundsatz der Finanzbeschaffung jede Verfügung zum Nachteil des Steuergläubigers aus, soweit nicht gesetzliche Ausnahmen hievon bestehen. Dabei kann nicht auf den Einzelfall abgestellt werden. Es kann nicht darauf ankommen, ob dem Steuergläubiger durch die Abtretung andere überwiegende Vorteile entstehen; die Tatsache des Rechtsverlusts würde dadurch nicht beseitigt werden. Wenn nichts besonderes bestimmt ist, können die Rechte des Staates aus dem Steuerverhältnis nicht zu seinem Nachteil verändert werden. Die Rechtslage ist genau gleich wie bei der befreienden Schuldübernahme. Der Steuergläubiger darf nichts verlieren, weder seine Forderung, noch den Schuldner, den er gerade hat, mag er auch für die Abtretung wertvollere Vermögensgegenstände bekommen, mag auch der neue Schuldner leistungsfähiger als der alte sein.

Die Auslegung der Steuergesetze kann also nur dahin führen, eine rechtsgeschäftliche Uebertragung eines Steueranspruchs für unmöglich zu halten, soweit sie nicht ausdrücklich zugelassen ist.

II. Der Uebergang der Steuerforderung auf Grund Gesetzes.

Die Möglichkeit einer Abtretung wird annähernd einmütig verneint. Anders verhält es sich mit dem gesetzlichen Uebergang einer Steuerforderung. Das Steuerrecht kennt zwar keine ausdrückliche Bestimmung, die einen solchen Uebergang anordnet. Dagegen bestimmt das bürgerliche Recht in einer Reihe von Fällen, dass eine Forderung auch ohne rechtsgeschäftliche Handlung auf einen anderen übergehe, so bei Gesamtschulden (§ 426), bei der Bürgschaft (774 I), bei der dinglichen Sicherung einer fremden Schuld §§ 1143 I, 1225) bei den Ablösungsrechten (§§ 268, 1150 und 1249). Die Frage ist, ob bei den entsprechenden Tatbeständen im Steuerrecht dasselbe für die Steuerforderung gelten soll. Den bürgerlichrechtlichen Gesamtschuldverhältnissen

entspricht im Steuerrecht einmal die Mehrheit der haftenden Personen, besonders wenn neben den eigentlichen Steuerschuldner noch ein Haftender im Sinne des § 97 II RAO tritt.[153] Diese haften nach § 115 I RAO. als Gesamtschuldner. Dann gehört hieher aber auch das bürgerlichrechtliche Schuldversprechen für eine Steuerschuld gem. § 120 II RAO. Dieses ist von der Bürgschaft für eine Steuerforderung, die allerdings häufiger sein wird, zu unterscheiden. Unterscheidungsmerkmal ist das bürgerlichrechtliche, ob der neue Schuldner nur für eine fremde Schuld einstehen oder diese Schuld als eigene übernehmen will. Will er sie aber als eigene übernehmen, so steht der Annahme eines Gesamtschuldverhältnisses nicht entgegen, dass der Beitretende auf Grund eines besonderen Verpflichtungsgrunds, nämlich seines Schuldversprechens schuldet. Er schuldet das, was der Steuerschuldner auch schuldet; der Steuergläubiger hat die Leistung nur einmal zu bekommen; das sind die beiden einzigen Merkmale, die für den Begriff der Gesamtschuld nach § 421 BGB. wesentlich sind. Dass die Forderung gegen den einen Schuldner dem öffentlichen, die gegen den anderen dem bürgerlichen Recht untersteht, ist kein Hinderungsgrund. Man wird dadurch nur zu der Vorstellung eines gewissermassen farblosen Rechtskerns gebracht. Dieser Rechtskern ist die Zahlungspflicht, die aber, je nachdem sie dem öffentlichen oder dem bürgerlichen Recht unterliegt, besondere Ausgestaltung erfahren kann, ohne dass man deshalb zur Vorstellung einer verschiedenen Pflicht gezwungen wäre. Diese Vorstellung eines hinter der öffentlichrechtlichen oder bürgerlichrechtlichen Ausgestaltung stehenden Rechtskerns wird uns nachher noch begegnen bei der Frage, ob man davon sprechen kann, dass ein Recht, das dem öffentlichen Recht unterstand, dasselbe bleibt, wenn es im bürgerlichrechtlichen Gewande auftaucht.

Der Bürgschaft für eine öffentlichrechtliche Schuld entspricht die Steuerbürgschaft, die ebenso wie der Schuldbeitritt in § 136 RAO. erwähnt wird. Ebenso ist eine Sicherung durch Hypothek, Grundschuld oder Pfandrecht an beweglichen Sachen möglich. Bei den Ablösungsrechten sind genau die gleichen Möglichkeiten gegeben wie im bürgerlichen Recht.

Ausserhalb dieser für das bürgerliche Recht angeordneten Fälle des Forderungsübergangs wird wohl ein Forderungsübergang kraft Gesetzes im Steuerrecht nicht in Frage kommen. Wir beschränken uns also auf die Behandlung der genannten Tatbestände.

Wirtschaftlich gesehen handelt es sich bei ihnen immer darum, dass für den, der nach dem Willen der Steuergesetze die Steuer eigentlich bezahlen soll, ein anderer bezahlt. Deshalb hat dieser auch, sofern er nicht in Schenkungsabsicht gehandelt hat,

[153] vgl. Merk. a. a. O. S. 110, 112 ff.

einen Anspruch auf mindestens teilweisen Ersatz seiner Aufwendungen gegen den Steuerschuldner. Im Grunde genommen handelt es sich nun nicht so sehr darum, ob man die Entstehung eines Ersatzanspruchs des Leistenden gegen den Steuerschuldner auf Grund seines Verhältnisses zu diesem oder den Uebergang der ursprünglichen Steuerforderung annimmt. Wirtschaftlich wichtig ist lediglich, ob dem leistenden Dritten die Vorrechte zukommen, die mit der Forderung verknüpft sind, ferner ob ihm die Nebenrechte zustehen, die dem Steuergläubiger zustanden, oder nicht. Da aber nach der herrschenden Vorstellungsweise Vorrechte und Nebenrechte nur mit der Forderung von einem Berechtigten auf den andern übergehen können, die Vorstellung vom Uebergang der Forderung also Voraussetzung dafür ist, dass die Vorrechte und Nebenrechte des Steuergläubigers dem Dritten zustehen, so haben wir die Frage nach dem Uebergang der Steuerforderung zu stellen. Aber es ist daran festzuhalten, dass die Frage nach dem Uebergang erst bei der Frage der Vorrechte und der Nebenrechte eigentlich brennend wird.

Die Vorrechte sind einmal das Recht auf bevorrechtigte Befriedigung der Steuerforderung vor den übrigen Gläubigern im Konkurs nach § 61 Ziff. 2 KO., dann das Recht auf Befriedigung der auf einem Grundstück ruhenden öffentlichen Lasten vor den übrigen Rechten an dem Grundstück nach § 10 Ziff. III Z.V.G. An Nebenrechten kommen in Frage solche des öffentlichen Rechts wie Rechte an beweglichen Sachen im Zoll- und Verbrauchssteuerrecht; auch bürgerlichrechtlich bestellte dingliche oder persönliche Sicherungen gehören hieher.

Für diesen Uebergang der Steuerforderung samt den Vorrechten und den Nebenrechten unter den genannten Voraussetzungen wurde verschiedentlich eingetreten. So natürlich von den Schriftstellern, die die unmittelbare Anwendung des BGB. auf das Steuerschuldverhältnis für möglich halten, wie Friedrichs und Joseph. Vor allem aber hat das Reichsgericht in diesem Sinne entschieden. In einer älteren Entscheidung (R.G.Z. 3, 34 ff.) wird die Frage sehr ausführlich nach preuss. Recht untersucht. Es wurde entschieden, nach preussischem allgemeinem Landrecht stünde dem bezahlenden Steuerbürgen das Vorrecht des Fiskus im Konkurs des Steuerschuldners zu. Wichtig sind vor allem zwei Entscheidungen, die zum neuen Recht ergingen. Die erste vom 13. 12. 07 billigt einem Dritten, der ein Recht an einer zollpflichtigen Ware durch Geltendmachung des Rechts des Fiskus nach § 14 Vereinszollgesetz verlöre, den Uebergang der Forderung samt dem Konkursvorrecht und dem Recht an der zollpflichtigen Sache nach bürgerlichem Recht zu. (R.G.Z. 67, 214 ff.). Nadem das Reichsgericht ausgeführt hat, dass das Recht aus § 14 V.Z.G. zum mindesten gleich wie ein Pfandrecht zu behandeln sei, fährt es fort: „Gegen diese Auslegung sprechen auch nicht etwa aus dem fiskalischen

Rechte zu entnehmende Bedenken: dem Interesse des Staates läuft das Eintrittsrecht gewiss nicht zuwider, und es wäre deshalb unbillig, dem nachstehenden Pfandgläubiger dieses Recht nur deshalb zu versagen, weil der Fiskus nicht als wirklicher Pfandgläubiger im Sinne des Privatrechts anzusehen ist.." Die Entscheidung R.G.Z. 70, 408 ff. schliesst sich dem an[154]. An Entscheidungen sonstiger Gerichte sind noch ergangen eine Entscheidung des Oberlandesgerichts Braunschweig vom Jahre 1897 (Seuff. A. 53, 245), die auf Grund des gemeinen Braunschweiger Rechts zum Ergebnis kommt, dass die Steuerforderung samt Vorrecht abtretbar sei, also auch auf Grund Gesetzes übergehen könne, und eine Entscheidung des Oberlandesgerichts Hamm vom Jahre 1912 (OLG. 25, 334), bei der zwar der Uebergang nach belgischem Recht stattgefunden haben soll, die sich aber auch zustimmend auf die genannte Reichsgerichtsentscheidung beruft. Im Anschluss an diese Rechtssprechung vertritt die wohl einhellige, mindestens aber herrschende Ansicht der Schriftsteller zum bürgerlichen Recht, zum Konkursrecht und zum Zwangsversteigerungsrecht die Ansicht, dass der Steueranspruch in den gesetzlichen Fällen des BGB. samt Vorrechten übergehe, so Staudinger,[155] Kommentar der Reichsgerichtsräte[156] Mentzel,[157] Sydow-Busch[158], Jäger,[159] Reinhardt und Müller.[160] Auf Grund dieser Entscheidungen, die in den führenden Werken zustimmend weitergegeben werden, scheint eine allgemeine Uebung und Rechtsüberzeugung in diesem Sinne entstanden zu sein, soweit sie nicht vorher überhaupt schon vorhanden war. Friedrichs[161] behauptet, es bestünden besondere Unternehmungen, die sich damit befassten, Zollforderungen abzulösen und im Ernstfall nachher die Forderungen samt den Vorrechten geltend zu machen. Umfassende Untersuchungen über Rechtsübung und -überzeugung in verschiedenen Gebieten des Reichs, die für die Frage des Bestehens eines Gewohnheitsrechts erforderlich gewesen wären, konnten nicht angestellt werden. Es wurden lediglich Auskünfte Stuttgarter Stellen eingeholt, die hier kurz mitgeteilt werden sollen. Eine Auskunft seitens des Landesfinanzamts Stuttgart ergab, dass Unternehmungen, wie sie Friedrichs schildert, nicht bekannt sind. Richter und Geschäftsstelle der Konkursabteilung des Amtsgerichts Stuttgart I waren zwar der Ueberzeugung, dass ein Uebergang samt Vorrechten stattfinde, konnten aber einen Anwendungsfall

[154] Nach Abschluss der Arbeit erging die Entscheidung des VIII. Senats des R.G. vom 21. 12. 31, R.St.Bl. 32, 208, die mit Beziehung auf § 774 BGB. zum selben Ergebnis kommt und diesen Standpunkt eingehend begründet.

[155] 4 zu § 1249 BGB. S. 1455.

[156] 9 zu § 1249 BGB. S. 726.

[157] Kommentar zur KO. 4 zu § 61.

[158] KO. 9b zu § 61.

[159] KO. 11 zu § 61, S. 567 zu § 49.

[160] Kommentar zum Zwangsversteigerungsgesetz 1931 S. 76.

[161] A.b.R. 42 (1916) S. 54.

nicht angeben. Dies dürfte nach einer Auskunft des Landesfinanzamt daher rühren, dass die Finanzämter immer zuerst die Beendigung des Konkurses abwarten, ehe sie dingliche oder persönliche Sicherheiten verwerten. In diesem Fall ist dann natürlich der Vorrechtsübergang gegenstandslos. Dagegen konnte eine ganz feste Rechtsübung in Bezug auf den Uebergang des Vorrechts aus § 10 Ziff. 3 Z.V.G. festgestellt werden. In Württemberg sind die Bezirksnotare üblicherweise Zwangsversteigerungskommissäre.[162] Eine Auskunft eines Bezirksnotars des Grundbuchamts Stuttgart hat ergeben, dass es in Württemberg unbestrittene und unzweifelhafte Uebung ist, einem an einem Grundstück dinglich Berechtigten, der die vorgehenden öffentlichen Lasten abgelöst hat, die Forderung der betreffenden Steuerbehörde samt dem Vorrecht zuzuweisen; dieser Fall komme ziemlich häufig vor. Genau gleich ist die Handhabung des Städt. Steueramts Stuttgart, die offenbar auf eine lange Vergangenheit zurückblickt. Die genaue Dauer konnte nicht festgestellt werden. Der auskunftgebende Beamte erinnerte sich aber an 20 Jahre zurückliegende Fälle. Auf jeden Fall erging ein Beschluss der zuständigen Abteilung des Gemeinderats Stuttgart, der die unteren Stellen zur Vornahme von Abtretungen in diesen Fällen ermächtigte. Solche Abtretungen sollen häufig vorkommen.

Gegen diese Auffassung ist nun neuerdings von steuerrechtlicher Seite aus Einspruch erhoben worden. Merk[163] vor allem wendet sich gegen diese Auffassung; entscheidend sei, dass der Uebergang nirgends vorgesehen sei und dass für eine entsprechende Anwendung bei dem öffentlichrechtlichen Gehalt des Anspruchs die Grundlage fehle; die Bejahung des Uebergangs sei auch bedenklich wegen der Folgerungen für die Frage der Abtretbarkeit, die in erster Linie geregelt sein müsste. Bühler[164] bestreitet folgerichtig die Möglichkeit des Uebergangs auf einen befriedigenden Dritten. Wenn das Steuerverhältnis höchstpersönlich ist, ist ein Uebergang unmöglich. Der befriedigende Dritte wird allein auf schuldrechtliche Ersatzansprüche dem Steuerschuldner gegenüber verwiesen. Ein Uebergang der Forderung vor allem samt Vorrechten sei nicht möglich und die Rechtssprechung des Reichsgerichts in diesem Sinne nicht mehr anzuerkennen. Blumenstein (a. a. O.) kommt auf Grund seiner oben dargelegten Auffassung zum Ergebnis, dass ein Uebergang kraft Gesetzes nicht möglich sei. Ein besonderer Ausgleichsanspruch des bezahlenden Dritten könne nur durch Gesetz geschaffen werden. Er verweist auf eine diesbezügliche Bestimmung des Schweizer Zollrechts.

Es muss zugegeben werden, dass dieser Einspruch nicht unberechtigt ist. Wie oben bei der Gesamtnachfolge ausgeführt wurde, kann keine Rede davon sein, dass das BGB. unmittelbar Anwen-

---

[162] vgl. dazu Württ. AGBGB. v. 31. 12. 31 a. 291.
[163] a. a. O. S. 98 Anm. 3, S. 117 Anm. 32 a.
[164] Steuerrecht S. 221.

dung finden würde. Wie dort so spielt auch hier die alte Auffassung noch herein, dass vermögensrechtliche Rechtsbeziehungen immer bürgerlichrechtlicher Natur seien, eine Auffassung, die mit der Fiskuslehre zusammenhängt. Die Begründung dieser, wie man immerhin sagen kan, herrschenden Ansicht, ist also sicher falsch. Es fragt sich aber, ob deshalb das Ergebnis auch falsch sein muss. Zweifellos ist, dass die herrschende Lehre Schwierigkeiten mit sich bringt. Der Steueranspruch, der von Hause aus öffentlichrechtlicher Natur ist, würde nun einer Person zustehen, die dem Schuldner nicht in einem allgemeinen Ueberordnungsverhältnis gegenübertritt. Das würde es fraglich erscheinen lassen, ob der Anspruch noch als ein öffentlichrechtlicher anzusehen wäre. Schwierigkeiten würden auch in Bezug auf die Durchsetzung des Anspruchs in der Hand des neuen Gläubigers bestehen. Die Verfahrensvorrechte des Staates als Steuergläubiger könnten dem neuen Gläubiger nicht zur Verfügung stehen. Sieht man aber den Anspruch auch in der Hand des neuen Gläubigers als öffentlichrechtlichen an, so könnte er nach § 13 G.V.G. nicht vor den bürgerlichen Gerichten geltend gemacht werden. Man müsste also aus theoretischen und praktischen Gründen einen Uebergang des Anspruchs aus der öffentlichen in die bürgerliche Rechtsordnung annehmen. Dies ist ein allerdings nicht einzig dastehender, aber doch seltener Fall, wie wir sehen werden. Früher wurde das in der Wissenschaft allerdings häufig angenommen. Das hing aber mit der mehrfach erwähnten Lehre von der bürgerlichen Natur aller Vermögensrechtsverhältnisse zusammen, die zu der Annahme zwang, einem öffentlichrechtlichen Verhältnis könnten bürgerlichrechtliche Rechtsbeziehungen entspringen; sobald ein öffentlichrechtliches Rechtsverhältnis vermögensrechtliche Natur bekäme, wechsle es die Rechtsordnung. Diese Ansicht fällt aber natürlich mit der grundsätzlichen Anschauung, die sie trägt.

Die Lage ist hier ganz ähnlich wie bei der Gesamtnachfolge. Eine steuerrechtliche ausdrückliche Regelung fehlt; es besteht eine Lücke. In den entsprechenden Fällen des bürgerlichen Rechts liegt eine ausgebildete Regelung vor. Wie bei der Gesamtnachfolge hat man die beiden Möglichkeiten, entweder den Untergang eines Rechtsverhältnisses oder sein Fortbestehen unter Uebergang auf eine andere Person anzunehmen. Ehe man die Frage der entsprechenden Anwendung der bürgerlichrechtlichen Regelung klärt, ist der Versuch einer Lösung auf Grund des geltenden Steuerrechts zu machen. Dieser Lösungsversuch wurde bei der Gesamtnachfolge erleichtert durch die ausdrückliche Anordnung der steuerrechtlichen Gesamtnachfolge für den Erben und die Bestimmung des § 106. Gibt es auch für die Frage des Uebergangs des Steueranspruchs solche gesetzlichen Anhaltspunkte?

Einen solchen Anhaltspunkt vermag die Auslegung des § 115 I RAO. zu geben. Dieser sagt: „Personen, die nebeneinander für

eine Steuerschuld oder eine andere aus den Steuergesetzen entspringende Geldschuld haften, haften als Gesamtschuldner". Dies kann zweierlei bedeuten. Entweder will die Bestimmung lediglich sagen, dass in den bezeichneten Fällen eine Gesamtschuld vorliege. d. h., dass jeder Schuldner oder Haftende „die ganze Leistung zu bewirken verpflichtet, der Gläubiger aber die Leistung nur einmal zu fordern berechtigt" sei (§ 421 BGB.), oder sie will darüber hinaus die Anwendbarkeit der Bestimmungen des BGB. über die Gesamtschuld anordnen. Die erstere Auslegung findet sich bei Merk,[165] der die Vorschriften des BGB. nur entsprechend anwenden will, da abweichende Bestimmungen fehlten. Für die letztere Auslegung hat sich offenbar Becker[166] entschieden: „Die Ausgleichung unter den mehreren Haftenden richtet sich nach bürgerlichem Recht, soweit die einzelnen Steuergesetze . . . nichts bestimmen, vgl. § 426 BGB.". Diese letztere Auslegung dürfte vorzuziehen sein. Für sie spricht schon, dass in § 115 III ebenfalls das bürgerliche Recht für anwendbar erklärt wird. Zwischen Absatz I und Absatz III besteht im Grunde keine weitere Verbindung als eben die Anordnung der Anwendbarkeit des bürgerlichen Rechts. Wenn dieses gemeinsame Band fehlen würde, wäre gar nicht verständlich, warum beide Bestimmungen in einem Paragraphen vereinigt sind. Wichtiger aber als dieser mehr äusserliche Gesichtspunkt ist, dass die Bestimmung völlig überflüssig wäre, wenn man sie in dem ersteren engen Sinne auslegen würde. Die wesentlichen Punkte: Verpflichtung eines Jeden auf das Ganze, Recht des Gläubigers auf nur eine Leistung, deshalb „gesamtzerstörliche" Wirkung[167] einer einzigen Leistung ergibt sich schon aus der Natur der Sache. Die nach § 97 persönlich Haftenden haften neben dem Steuerpflichtigen, aber natürlich nur für die Steuerschuld des Steuerschuldners. Was vorher nur Entrichtungspflicht war, wendet sich infolge des Verschuldens gegen das eigene Vermögen des Betreffenden, der nun mit der Steuer des Steuerschuldners belastet wird. Bezahlt er sie, so ist die Steuerschuld getilgt und kann nicht mehr gegen den Schuldner geltend gemacht werden: bezahlt der Steuerschuldner, dann entfällt die Haftbarkeit, weil dann nicht mehr Steueransprüche verkürzt sind. Das gleiche gilt von den anderen Fällen der bestärkenden Haftung.[168] Diese sich aus der Natur der Sache ergebende Auslegung wird noch unterstützt durch § 114, dessen allgemeine Regel für den besonderen Fall der Steuerschuld dasselbe ergibt, nämlich, dass die Leistung des einen Verpflichteten, des Steuerschuldners oder des Haftenden, auch für den anderen wirkt, soweit natürlich seine eigene Pflicht keine Abweichung enthält, z. B. mit Zinsen oder Zuschlägen belastet ist. Deshalb bleibt nur die weite Auslegung dahin übrig, dass § 115

[165] a. a. O. S. 116.
[166] 7 zu § 95 RAO.
[167] Merk S. 117.
[168] Merk S. 113.

Abs. 1 für die Gesamtschulden das bürgerliche Recht für anwendbar erklärt, wenn man überhaupt mit ihm einen besonderen Sinn verbinden will, den er doch offensichtlich haben soll. Damit ist aber auch der von Becker für anwendbar erklärte § 426 BGB. im Steuerrecht anzuwenden, und dieser bestimmt in Abs. 2, dass die Forderung auf einen Gesamtschuldner übergeht, soweit dieser ausgleichungsberechtigt ist.[169] Wie weit das im Einzelfall gegeben ist, ist hier nicht zu untersuchen. Damit gehen aber nach § 412 BGB., der dann gleicherweise Anwendung finden muss, die mit der Forderung verbundenen Nebenrechte des § 401 Abs. 1 BGB. (Pfandrechte, Hypotheken, Bürgschaften) über, ebenso wie die als Bestandteile der Forderung und nicht als Nebenrechte anzusehenden Vorzugsrechte im Konkurs und in der Zwangsvollstreckung (§ 401 II BGB.).

Ist aber § 426 II für die rein steuerrechtliche Anwendung der Gesamtschuld anwendbar, so muss er das auch in den Fällen der Gesamtschuld durch bürgerlichrechtlichen Schuldbeitritt sein, von dem wir oben gesprochen haben. Dasselbe muss dann schliesslich für den Steuerbürgen nach §§ 774, 412, 401 BGB. gelten, bei denen die rechtliche Lage genau gleich ist. Die entsprechende Anwendung der für die Gesamtschuld geltenden Regelung auf den Steuerbürgen ist eine Forderung der Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit, die, wie wir oben gesehen haben, nach § 9 bei Auslegung der Steuergesetze zu verwirklichen ist, soweit kein zwingendes Hindernis entgegensteht.

Dies ist die einzige Vorschrift des Steuerrechts im strengen Sinn, die hier anzuführen ist; dagegen fndet sich in einem anderen Gebiet, dem Recht der Industriebelastung, eine Bestimmung, die wegen der engen Verwandtschaft der beiden Gebiete entsprechender Anwendung fähig sein könnte.[170] [171] Das Industriebelastungsgesetz legte bestimmten Unternehmungen eine öffentlichrechtliche Verpflichtung auf, über die „Obligationen" auszustellen waren, § 1. Zur Sicherung der Jahresleistungen an Zinsen und Tilgungsbeträgen entstanden auf Grund des Gesetzes öffentlichrechtliche Hypotheken an den Grundstücken des Unternehmens und gleichgestellten Rechten (§§ 1, 41). Diese Obligationen waren nur zum Teil veräusserlich (§ 13), zum weit überwiegenden Teil konnten sie nicht weitergegeben werden. Die Verpflichtung wie die Sicherung waren öffentlichrechtlicher Natur.[172] Für die Sicherung, die Hypo-

[169] ebenso Hans Otto de Boor, die deutsche Rentenbank und das Privatrecht 1924 S. 32 Anm. 1.

[170] vgl. zum folgenden Koppe-Ball, Industriebelastungsgesetz 3. Aufl., insbesondere S. 70, 12, 14 zu § 41.

[171] Zu den entsprechenden Erscheinungen des Rentenbankrechts vgl. de Boor a. a. O. S. 27 ff.

[172] vgl. dazu Schwabe, Eberhard, die öffentliche Hypothek und die Obligationen des Industriebelastungsgesetzes (Göttinger Dissertation) S. 88 ff.; Willibald Apelt, das Rechtsinstitut der öffentlichen Last, Leipziger rechtswissenschaftliche Studien Heft 11, S. 132 ff.

thek des öffentlichen Rechts, sind Bestimmungen des Hypothekenrechts des BGB. für anwendbar erklärt worden (§ 41 I 2). Darunter befindet sich auch § 1150 BGB., der seinerseits lediglich eine Weiterverweisung enthält. Durch § 1150 ist auch § 268 für anwendbar erklärt worden und dieser ordnet in Abs. 3 einen Forderungsübergang an, soweit von dem Eintrittsrecht des Abs. 1 Gebrauch gemacht wird. Tritt dieser Fall ein, so stehen also auch einem Privaten Rechte zu, die von Haus aus unzweifelhaft öffentlichrechtlicher Natur waren. Dies hat keinerlei Zusammenhang mit der Veräusserlichkeit der Forderungsrechte, da § 268 allgemein anwendbar ist, während die Veräusserlichkeit nur teilweise gegeben war. Man wird annehmen müssen, dass hier ein Wechsel einer Rechtsbeziehung aus dem einen Rechtsgebiet in das andere stattgefunden hat, weil das ursprüngliche Unterordnungsverhältnis des belasteten Unternehmers unter die Bank für Industrieobligationen, eine Person des öffentlichen Rechts, einem Verhältnis gewichen ist, das sich von dem Verhältnis zu einem gewönlichen Hypothekengläubiger nicht unterscheidet. Die Belastung samt der öffentlichrechtlichen Hypothek wird zu einer bürgerlichrechtlichen Belastung des Grundstücks. Diese Annahme wird unterstützt durch die anderen Fälle des Wechsels des Rechsgebiets auf Grund des Industriebelastungsgesetzes. Am nächsten gehört hieher § 64, der dem Eigentümer unter gewissen Voraussetzungen das Recht gibt, an die Stelle der öffentlichrechtlichen Last für sich eine Eigentümergrundschuld eintragen zu lassen. Es liegt kein Anlass vor, das Erlöschen des alten Rechts und die Neubegründung eines neuen anzunehmen.[173] Man muss zu dem Ergebnis kommen, dass man diesen Tatbeständen nur gerecht werden kann durch die Vorstellung eines Rechtskerns, einer „neutralen Grundform des Rechts" wie Schwabe sagt, die ihrem Wesen nach unabhängig von der Zugehörigkeit zum öffentlichen oder bürgerlichen Recht zu denken ist, die aber je nach der augenblicklichen Zugehörigkeit eine besondere Ausprägung erfahren kann.[174] Dabei ist im Gegensatz zu Schwabe zu scheiden zwischen den Bestandteilen des Rechts selbst und den Verfahrensvorschriften, bei denen der Unterschied zwischen öffentlichem und bürgerlichem Recht wohl am deutlichsten werden wird. Das der Bank zustehende Recht, durch einseitigen Antrag einen Vollstreckungstitel zu schaffen (§ 46 I), ist eine Fähigkeit der Bank und kein Bestandteil des Rechts, kann also auch nicht auf den Nachfolger übergehen. Dieser ist vielmehr auf den ordentlichen Rechtsweg verwiesen.

Von dieser Bestimmung des Industriebelastungsgesetzes fällt ein Licht auf die steuerrechtliche Frage nach der Zulässigkeit des Eintrittsrechts bei öffentlichrechtlichen Forderungen. Beim Indu-

---

[173] vgl. Schwabe a. a. O. S. 58 ff. mit weiteren Nachweisen.

[174] Zu dieser Anschauung gelangt auch de Boor auf Grund einer Untersuchung des Rentenbankrechts. vgl. Hans Otto de Boor, a. a. O. S. 29.

striebelastungsgesetz wurde die Frage zum erstenmal brennend. Hier kam sie dem Gesetzgeber zum erstenmal zum Bewusstsein und wurde im Sinne der Zulässigkeit des Eintrittsrechts geregelt. Wir dürfen in dieser Bestimmung nicht eine Ausnahmevorschrift, sondern einen gesetzgeberischen Grundgedanken erblicken. In den gewöhnlichen Fällen tauchte die Frage für den Gesetzgeber nicht auf; deshalb unterblieb die Regelung. Ist aber in einem Falle, sei es auch in einem bloss stark verwandten Gebiet, die Zulässigkeit des Eintrittsrechts im Sinne des § 268 BGB. bejaht, so wird man daraus einen Schluss auf die Zulässigkeit des Eintrittsrechts in allen den bürgerlichrechlichen Tatbeständen entsprechenden steuerrechtlichen Fällen ziehen müssen.

Auf Grund der ausdehnenden Anwendung dieser beiden Bestimmungen müssen wir also zu dem Ergebnis kommen, dass in den oben näher bezeichneten Fällen ein Uebergang der Steuerforderung kraft Gesetzes samt Vorrechten und Nebenrechten stattfindet.

Diese Lösung wird aber noch durch allgemeinere Erwägungen gestützt. Nicht gegen sie verwendet werden können die Gedanken der Steuergleichheit und der Finanzbeschaffung, von denen wir oben ausgegangen sind. Es liegt kein staatliches Bedürfnis nach Ausschluss des Uebergangs vor; der Fiskus hat ja alles bekommen, was er zu bekommen hat; was nach seiner Befriedigung geschieht, berührt ihn nicht. Auch von Seiten des Schuldners sind Einwendungen nicht zu erheben. Dieser steht vielmehr besser da als vorher, da der Anspruch jetzt im bürgerlichen Verfahren geltend gemacht werden muss. Man kann auch nicht eine Verschlechterung seiner Lage deshalb annehmen, weil der Staat als Gläubiger vielleicht Rücksichten nehmen müsste oder würde, die ein gewöhnlicher Gläubiger nicht zu nehmen brauchte. Sache des Staates ist es, immer und vor allem auch vor Entgegennahme der Bezahlung durch ein Anderen zu prüfen, ob nicht Anlass besteht, von den Mitteln zur Erleichterung der Lage des Schuldners (Stundung, Erlass) Gebrauch zu machen. Wenn die Bezahlung angenommen wird, dann wird damit auch dieser Anlass verneint.

Letzten Endes muss die Lösung auf die wirtschaftlichen Grundlagen eingehen. Zu prüfen ist, ob die Forderung der gerechten Ausgestaltung der Steuergesetze eine Lösung in bestimmtem Sinne verlangt. Diese Lösung ist dann anwendbar, soweit nicht gesetzliche Gründe gegen sie sprechen, da die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit ein aus § 9 RAO. zu entnehmendes Auslegungsgebot des geltenden Steuerrechts ist.

Von Wichtigkeit ist einmal, dass die oben genannten Personen in einer besonders engen Beziehung zum Steuerverhältnis stehen. Sie sind nicht nur beliebige Dritte, die aus irgendwelchen Gründen einspringen, sondern sie sind in der Lage, eingreifen zu müssen, wenn sie sich nicht selber einem Nachteil aussetzen wollen.

Wegen dieses wirtschaftlichen Zwangs ist ihnen im bürgerlichen Recht der Forderungsübergang zugebilligt, der wegen des damit verbundenen Uebergangs etwaiger Vorrechte oder Nebenrechte ein Vorteil ist. Im Steuerrecht wie im bürgerlichen Recht ist die wirtschaftliche Zwangslage dieselbe. Damit, dass das Steuerrecht aber dieselbe wirtschaftliche Zwangslage schafft wie das bürgerliche Recht, wird auch das Steuerrecht zu derselben Billigkeitsentscheidung wie das bürgerliche Recht gezwungen, auch wenn eine ausdrückliche Regelung fehlt. Das Beispiel der Zwangsversteigerung mag das verdeutlichen. Nehmen wir an, der Steuergläubiger betreibe wegen der öffentlichen Lasten, die auf dem Grundstück ruhen, die Zwangsversteigerung in das Grundstück. Für den späteren Hypothekengläubiger, dessen Forderung, vielleicht infolge einer vorübergehend schlechten wirtschaftlichen Lage, ausfallen würde, ist es wirtschaftlich völlig gleichbedeutend, ob ein vorgehender Hypothekengläubiger oder der Steuergläubiger die Vollstreckung betreibt. Es ist nicht einzusehen, warum er zwar den Hypothekengläubiger, aber nicht den Steuergläubiger soll auslösen dürfen. Bezahlt er den Steuergläubiger, um die Vollstreckung zu verhindern, dann wäre es eine grobe Ungerechtigkeit, seine Forderung erst hinter dem letzten Gläubiger einrücken zu lassen. Sie wäre damit praktisch wertlos, da erfahrungsgemäss im Falle der Zwangsversteigerung das Grundstück das einzige Vermögensstück darstellt, das überdies regelmässig überbelastet ist.

Aber nicht nur im Falle der Vorrechte, sondern auch bei den bürgerlichrechtlichen Nebenrechten würde die Annahme eines Erlöschens der Steuerforderung zu Ungerechtigkeiten führen. Nehmen wir an, für eine Steuerforderung seien mehrere Bürgschaften bestellt. Im Falle der mehreren Bürgschaften für eine bürgerlichrechtliche Forderung gilt nach § 774 Abs. 2 die Ausgleichungspflicht des § 426 BGB. Würde man für das Steuerrecht annehmen, die Steuerforderung erlösche durch Bezahlung seitens eines Bürgen, so würde der andere Bürge frei. Dem bezahlenden Bürgen würde kein Anspruch gegen den anderen Bürgen zustehen. Entsprechendes gilt bei den dinglichen Sicherheiten. Eine unbestreitbare Forderung steuerlicher Gerechtigkeit ist es aber, dass alle Sicherungen letzten Endes gleichmässig herangezogen werden müssen. Vor der Befriedigung sind sie alle gleichmässig der Gefahr ausgesetzt; dem entspricht es, dass sie im Innenverhältnis auch gleichmässig die Last zu tragen haben. Das würde durch die Annahme des Untergangs der Steuerforderung unmöglich gemacht werden. Der Steueranspruch muss also auf den befriedigenden Dritten in den gesetzlichen Fällen übergehen, weil die im Steuerrecht nach § 9 zu verwirklichende Forderung gerechter Ausgestaltung der Steuergesetze dies verlangt. Es handelt sich nicht so sehr um eine entsprechende Anwendung bürgerlichrechtlicher

Grundsätze, die vielleicht an sich schon vertretbar wäre, als vielmehr um eine gerechte Lösung einer wirtschaftlichen Zwangslage, die in derselben Richtung wie die bürgerlichrechtliche geht.

Dazu kommt weiter: Es handelt sich wirtschaftlich gesehen um zwei Parteien, die sich im Widerstreit zueinander befinden; auf der einen Seite stehen die übrigen Gläubiger des Steuerschuldners. Ihnen geht vor dem Eingreifen des Dritten das fiskalische Vorrecht vor. Würde es wegfallen durch Befriedigung seitens des Dritten, so würden die Gläubiger besser gestellt, ohne dass sie irgend etwas dazu getan hätten. Die Bereicherung, die sie erfahren, würde nicht im mindesten auf sie zurückzuführen sein. Auf der andern Seite steht der Dritte, der wirtschaftlich gezwungen ist, einzugreifen. Die Entscheidung muss zu Gunsten des Dritten ausfallen eben wegen dieser Zwangslage; ihm allein kann die Stelle, die der Steuergläubiger vor der Befriedigung einnahm, zukommen. Dies ist ebenfalls eine Forderung gerechter Ausgestaltung der Steuergesetze, die nach § 9 RAO. zu verwirklichen ist. Das Ergebnis ist demnach: In den genannten Fällen geht die Steuerforderung kraft Gesetzes auf den Dritten mit der Befriedigung durch diesen über. Die vermögensrechtlichen Vorrechte und Nebenrechte des Steuergläubigers teilen dieses Schicksal.

Dieses Ergebnis wird noch gestützt durch eine Erwägung vom Gedanken der Finanzbeschaffung aus. Es ist für den Staat ganz allgemein von Vorteil, wenn sich dritte Personen zur Sicherung einer Steuerschuld hergeben. Das braucht keine nähere Begründung. Wollte man aber dem Dritten den Uebergang der Vorrechte verweigern, so würde ganz allgemein weniger Neigung bestehen, für einen Steuerschuldner Sicherheit zu leisten, da dies dann viel gefährlicher wäre. Also schon zur Erleichterung des Eingreifens Dritter muss der Uebergang angenommen werden, da keinerlei anderen staatlichen Vermögensinteressen entgegenstehen.[175]

Schliesslich sei noch eine andere Erwägung kurz gestreift. Die Entscheidung des Reichgerichts 3, 34 ff. untersucht ganz eingehend diese Frage auf dem Boden des damals geltenden preussischen Rechts. Sie kommt zu dem Ergebnis, dass sich der Uebergang auch öffentlichrechtlicher Forderungen unmittelbar aus dem Allgemeinen Landrecht ergebe. Diese Regelung wurde aber durch das BGB. nicht beseitigt, da sich dieses grundsätzlich nicht auf öffentlichrechtliche Rechtsverhältnisse bezieht. Sie hatte also Bestand mindestens bis zur neuen Steuergesetzgebung des Reichs in der Nachkriegszeit. Dasselbe gilt für andere Staaten. Das gemeine Braunschweiger Recht wird in der oben mitgeteilten Entscheidung des Oberlandesgerichts Braunschweig dargelegt. Auch nach ihm ging die Steuerforderung über. Zum selben Ergebnis wird man auf Grund des alten württembergischen Rechts kommen müssen. Man wird davon auszugehen haben, dass ursprünglich öffentliches und

[175] RGZ. 67, 214; vgl. auch RGZ. 3, 34 ff.

privates Recht nicht getrennt war, dass also auch öffentlichrechtliche Rechtsverhältnisse ursprünglich übergehen konnten. Die Verwendung bürgerlichrechtlicher Grundsätze auf öffentlichrechtliche Rechtsverhältnisse wird allerdings in den meisten Fällen ausser Uebung gekommen und deshalb gewohnheitsrechtlich ausgeschlossen worden sein. Aber gerade beim Uebergang der Steuerforderung zeigt die alte und allgemeine württembergische Rechtsübung, dass dies nicht der Fall ist. Wie in Preussen, Braunschweig und Württemberg wird es wohl auch in anderen Landesrechten gewesen sein. Man wird aber nicht annehmen dürfen, dass die RAO., auch wenn sie die Frage nicht regelte, wohl weil sie ihrem Verfasser nicht zum Bewusstsein kam, die bisherige Regelung beseitigen wollte. Man wird vielmehr den zum mindesten im grösseren Teil Deutschlands bis zur RAO. herrschenden Rechtszustand auf Grund der RAO. verallgemeinern müssen.

Zusammenfassend ist, abgesehen von der geschichtlichen Erwägung, zu sagen, dass im geltenden öffentlichen Recht an zwei Stellen der Uebergang einer öffentlichrechtlichen Forderung von einer Person des öffentlichen Rechts auf eine Privatperson vorgesehen ist. An diesen Stellen kommt ein gesetzgeberischer Grundgedanke zum Ausdruck, der deshalb entsprechender Anwendung fähig ist. Schliesslich ergibt die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die in § 9 angeordnet ist, die Notwendigkeit der Annahme des Uebergangs. Folgerungen für die Frage der Abtretbarkeit sind hieraus keine zu ziehen. Zwar steht fest, dass der Steueranspruch nicht unlöslich verkettet ist mit der Person des Steuergläubigers; aber der Gedanke der Finanzbeschaffung, der einem Uebergang kraft Gesetzes nicht entgegensteht, hindert eine Abtretung. Es ist durchaus möglich, dass der neue Gläubiger dem Steuergläubiger überwiegende wirtschaftliche Vorteile für die Abtretung bieten würde; das kann aber nicht hindern, die Abtretung auch in diesen Fällen für ausgeschlossen zu halten, weil der Staat, mag er auch Ueberwiegendes gewinnen, doch etwas verliert; eine Verfügung, die irgendwie zu einem Verlust für den Steuergläubiger führen würde, ist aber nach § 9 nicht möglich.

Wie ist dieser Anspruch rechtlich einzuordnen, an dem nun zwei Personen beteiligt sind, die sich nicht mehr in einer allgemeineren, öffentlichrechtlichen Rechtsbeziehung gegenüberstehen, die vielmehr im allgemeinen gleich geordnet sind? Ist er ein öffentlichrechtlicher oder privatrechtlicher? Man wird ihn für einen privatrechtlichen halten müssen.[176] Die Trennung zwischen öffentlichem und privatem Recht darf nicht zu bildlich aufgefasst werden, etwa als eine Kluft, die zu überspringen unmöglich wäre. Zuerst ist der Anspruch da, seine rechtliche Einordnung kommt erst in zweiter Linie, und diese kann auch wechseln. Wenn an

[176] So schon C. F. Gerber über öffentliche Rechte 1852 (Neudruck 1913) S. 36 ff. und RGZ. in R.St.Bl. 1932, 208.

einem von Hause aus unzweifelhaft öffentlichrechtlichen Rechtsverhältnis später zwei Personen beteiligt werden, die zueinander in keiner öffentlichrechtlichen Beziehung stehen, die sich vielmehr völlig als Privatleute gegenübertreten, so muss daraus auch die Folgerung gezogen werden, dass dieser Anspruch ein privatrechtlicher geworden ist.[177] Nicht darf umgekehrt verfahren und aus der angenommenen, unüberbrückbaren Kluft zwischen öffentlichem und privatem Recht ein Schluss gegen die privatrechtliche Natur gezogen werden.[178] Da es sich um einen bürgerlichrechtlichen Anspruch handelt, ist auch die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte gegeben. Dieses nahe Aneinandergrenzen von öffentlichem und privatem Recht ist nichts besonderes; so muss der Staat z. B. sein bestrittenes Konkursvorrecht aus § 61, 2 KO. vor den ordentlichen Gerichten geltend machen.[179] Verwiesen sei ferner auf die Regelung der §§ 120, 330 RAO., wo ein merkwürdiges Ineinandergreifen bürgerlichen und öffentlichen Rechts angeordnet ist.

Daraus, dass man den Anspruch nach dem Uebergang als einen bürgerlichrechtlichen anzusehen hat, ist keine Folgerung für die bisherigen öffentlichrechtlichen vermögensrechtlichen Vorrechte zu ziehen, die dem Anspruch zustehen. Soweit sie vor dem Uebergang entstanden sind, ist ihr Umfang und ihre praktische Wirkung für das Vermögen des Steuerschuldners klar. Es besteht kein Anlass anzunehmen, dass diese fest umrissenen vermögensrechtlichen Vorrechte dem Einzelnen nicht zustehen könnten. Anders ist es natürlich bei den besonderen Befugnissen, die der Staat als Steuergläubiger auf Grund seiner überlegenen Stellung hat, etwa den besonderen Verfahrensmöglichkeiten; diese können dem Einzelnen natürlich nicht zustehen.

Ueber den Uebergang von Steuerforderungen unter Trägern öffentlicher Gewalt vgl. Bühler Steuerrecht S. 221, Merk S. 98, Anm. 3.

III. Rechtsnachfolge beim Steuergläubiger als Schuldner des Erstattungsanspruchs und verwandter Ansprüche.

Wie wir oben gesehen haben, ist der Erstattungsanspruch nicht der einzige Zahlungsanspruch des Schuldners gegen den Steuergläubiger; aber er ist der hauptsächlichste Fall; was von ihm gilt, hat auch von den anderen zu gelten.

Der Vollständigkeit halber ist noch ein Wort über die Schuldübernahme bei diesen Ansprüchen zu sagen, wenn sie auch in Wirklichkeit kaum vorkommen dürfte. Sie ist nicht für unmöglich anzusehen. Nach allgemeinen Gesichtspunkten wäre sie

[177] vgl. auch de Boor a. a. O. S. 20.

[178] vgl. hiezu Jellineck, Subjektive öffentliche Rechte S. 66.

[179] OLG. Frankfurt in J.W. 31, 326, mit weiteren Enscheidungsangaben und insoweit zustimmender Besprechung; RFH. zeitgem. St.Fr. 27, S. 143.

mit befreiender Wirkung nur möglich mit Zustimmung des Gläubigers des Erstattungsanspruchs. Das folgt aus der Natur des Erstattungsanspruchs als einer Rechtsbeziehung zwischen zwei Personen, die auf der Schuldnerseite wegen der damit verbundenen Benachteiliungsmöglichkeit an sich nur mit Zustimmung des Gläubigers geändert werden kann. Seitens des Gläubigers würde es sich um eine Verfügung über seinen Anspruch handeln. Dass diese Verfügung nach dem geltenden Steuerrecht nicht unmöglich ist, geht daraus hervor, dass der Erstattungsanspruch nach § 159 RAO. abtretbar ist. Die Genehmigung der Schuldübernahme und damit diese selbst ist deshalb auch für möglich zu halten.

Irgendwelche staatlichen Belange würden durch eine solche Schuldübernahme nicht verletzt werden, und diejenigen des Steuerschuldners als Gläubiger des Erstattungsanspruchs sind durch das Erfordernis der Zustimmung genügend gewahrt. Mit der Uebernahme würde das Schuldverhältnis ein solches des bürgerlichen Rechts werden, entsprechend dem Uebergang des Steueranspruchs auf eine andere nicht öffentlichrechtliche Person. Eine Erörterung im einzelnen erübrigt sich, weil diese Schuldübernahme in Wirklichkeit nie vorkommen wird.[180]

[180] vgl. Württ. EVRO. a. 13 I und 15 II 1, wonach Nachfolge in Rechte und Pflichten grundsätzlich nicht statfindet, soweit nichts anderes bestimmt ist. Ausnahmen ergeben sich lediglich für gewisse Arten von Gebühren. Vgl. a. 207, 188, 220, 208, 189. oben S. 118 Anm. 1.

Zweiter Teil.

Allgemeine Folgerungen aus den Ergebnissen des ersten Teils.

I.

Auf Grund der Einzellösung aller möglichen Fälle des Personenwechsels im ersten Teil ist die Frage zu untersuchen, welche Schlüsse aus diesen Lösungen für das Steuerverhältnis zu ziehen sind. Zum voraus ist festzustellen, dass zwar nicht denknotwendig aber nach der Getaltung unseres heutigen Rechts das Steuerverhältnis eine Rechtsbeziehung zwischen Personen darstellt, die diesen Personen Rechte gibt und Verpflichtungen auferlegt.[1] Man könnte sich andere rechtliche Gestaltungen denken. Vertreten wurde vor allem die Ansicht, dass es sich auch um Rechte an Sachen handeln hönne, dass also der Staat nicht einer Person ein Leistungsgebot auferlege, sondern lediglich ein Recht an der steuerbaren Sache begründe nach Art eines privaten dinglichen Rechts mit einer Befreiungsmöglichkeit für die beteiligten Personen; so Laband für das Zollrecht.[2] Dagegen Otto Mayer[3] mit weiteren Angaben aus dem Schrifttum, Behr,[4] Havenstein.[5] Bei v. Myrbach-Rheinfeld[6] findet sich unter Berufung auf germanisches Recht die Vorstellung einer gegen eine Sache gerichtete Forderung, derart, „dass diese selbst als Schuldner erscheint". Dagegen insbesondere Vogel.[7] Vgl. hiezu auch v. Thur.[8]

Sind nun bei dieser Rechtsbeziehung zwischen zwei Personen, die das Steuerverhältnis darstellt, die beteiligten Personen wesentlich oder nicht, gehört zur rechtlichen Einheit „Steuerverhältnis" der Steuergläubiger und der Steuerschuldner, oder nur einer von beiden oder keiner, ist das Steuerverhältnis theoretisch losgelöst von den beteiligten Personen zu denken, hat es also sein Eigenleben unabhängig von diesen Personen, ist es daselbe, wenn ein anderer als der ursprünglich Beteiligte eingetreten ist oder gehören die ursprünglich Beteiligten wesensmässig dazu, sind sie untrennbar mit ihm verbunden. Die Frage ist kurz gesagt die nach der rechtlichen Einheit. Wird die Rechtsbeziehung von den Beteiligten gesondert gedacht, so haben wir eine engere Einheit, die sachliche Einheit genannt werden soll, während im anderen Fall wo zur Einheit „Rechtsbeziehung" die Beteiligten gehören, die rechtliche Einheit eine weitere ist, die im Folgenden persönliche Einheit genannt wird. Zwei Beispiele aus dem heutigen bürgerlichen Recht verdeutlichen dies: Eine persönliche Geldforderung ist nach unserem geltenden Recht in der Regel eine sachliche Einheit, Gläubiger und Schuldner sind nicht wesentlich für die For-

[1] Merk S. 8 ff.; G. Jellinek subjektive öffentliche Rechte S. 193.
[2] Laband Staatsrecht des Deutschen Reiches 5. Aufl. Bd. 4 (1914) S. 424.
[3] Verwaltungsrecht 1 S. 326/27, Anm. 14.
[4] Archiv f. öffentl. Recht 14 (1899) S. 176 ff.
[5] Zollgesetzgebung des Deutschen Reiches, 1906, 2 zu § 13 Vereinszollgesetz, vgl. insbes. Merk a. a. O. S. 123 ff., S. 68 Anm. 1.
[6] a. a. O. S. 31 ff.
[7] Fin.A. Bd. 29 (1912) S. 471.
[8] Allgem. Teil Bd. 1 S. 116 ff.

derung, sie können wechseln auf Grund Rechtsgeschäfts oder auf Grund Gesetzes, ohne dass die Forderung dadurch eine andere würde. Die elterliche Gewalt des Vaters über seine minderjährigen Kinder gehört der entgegengesetzten Art an; sie ist auf beiden Seiten nicht übergehbar, weder auf Grund Rechtsgeschäfts, noch auf Grund Gesezes. Die rechtliche Einheit umfasst hier die beteiligten Personen mit, die elterliche Gewalt ist also ein Fall der persönlichen Einheit.

Die Frage ist weder wissenschaftlich noch praktisch müssig. Die praktische Bedeutung einer einheitlichen Lösung würde z. B. in ihrer Verwendbarkeit im Wege der entsprechenden Anwendung auf verwandte Rechtsgebiete liegen, etwa das Recht der Gebühren und Beiträge, für das meist allgemeine Regeln fehlen. Für diese Gebiete liegt in diesem Fall die entsprechende Anwendung allgemeiner, im Steuerrecht gefundener, aber nicht durch dessen besondere Verhältnisse bedingter Rechtssätze nahe. Müsste man zum Ergebnis kommen, dass das Steuerverhältnis eine persönliche Einheit bilde, so könnte daraus der Schluss gezogen werden, dass dies auch z. B. für die Gebührenforderung gelte. Die Vererblichkeit der Steuerforderung wäre dann eine Sonderbestimmung, die nur für das Steuerrecht gelten würde; eine Gebührenforderung müsste dann mangels besonderer gebührenrechtlicher Bestimmungen mit dem Tode des Verpflichteten erlöschen, da, wie oben dargetan, das BGB. nicht anwendbar ist. Ist umgekehrt die Einheit eine sachliche, so kann § 115 III RAO. zu entsprechender Anwendung gelangen.

Dass die Frage wissenschaftlich von grosser Tragweite ist, zeigt die Geschichte des Privatrechts; die Frage nach der Einheit tauchte hier vor allem bei der Abtretung und der Schuldübernahme auf. Das römische Recht geht von der grundsätzlichen Unabtretbarkeit der Forderung bezw. von der grundsätzlichen Unübernehmbarkeit der Schuld aus. Es genügt ein Hinweis auf die Schwierigkeiten, mit denen der wirtschaftliche Erfolg der Abtretung verwirklicht wurde und darauf, dass die Uebernehmbarkeit einer gleichbleibenden Forderung nie möglich wurde, dass vielmehr grundsätzlich immer eine Umschaffung stattfinden musste. Eine Sonderstellung nimmt der Uebergang von Rechten und Verbindlichkeiten auf den Erben ein. Hier tritt auch das Bedürfnis nach einer Loslösung des Rechtsverhältnisses von der Person des Erblassers am ehesten und stärksten auf. Abgesehen davon hat die persönliche Einheit eine gewisse logische Schlüssigkeit für sich, die für die Römer vielleicht entscheidend war. Das Schuldverhältnis ist eine Rechtsbeziehung, eine rechtliche Verbundenheit zweier Personen. Geht man davon aus, so fällt es zunächst schwer, diese Verbundenheit gewissermassen zu sondern, sie sich ohne die beteiligten Personen, zwischen denen sie entstanden ist, zu denken, und sie deshalb fortbestehen zu lassen, wenn die Personen andere

geworden sind. Ein natürliches Denkbedürfnis geht dahin, die Rechtsbeziehung zwischen den neuen Personen als neue, von der alten versichedene, wenn auch mit dem gleichen Inhalt versehene Beziehung zu betrachten. Zwingend ist dies natürlich keineswegs; das bedarf keines weiteren Hinweises. Es ist Sache der jeweils geltenden Rechtsordnung, wie eine Rechtsbeziehung zwischen zwei Personen zu gestalten ist.[9] Dabei kann man ganz allgemein danach unterscheiden, ob nach der geltenden Rechtsordnung der Gegenstand der Rechtsbeziehung gesondert denkbar ist oder ob diese Sonderung durch eine nähere Beziehung zu einer oder beiden Personen, durch eine inhaltliche Beeinflussung von einer oder von beiden Seiten verhindert wird.

Dem Deutschen Rechte war im Gegensatz zum römischen die sachliche Einheit vertraut.[10] Die ursprünglich Beteiligten können danach auch zurücktreten und sind nicht unter allen Umständen wesentlich. Im Anschluss an die deutschrechtliche Gestaltung und an die Bedürfnisse eines entwickelten Verkehrs hat sich im geltenden Privatrecht die grundsätzliche Möglichkeit der sachlichen Einheit durchgesetzt.[11] Eine Forderung kann demnach die gleiche bleiben, auch wenn Gläubiger oder Schuldner, sei es durch Rechtsgeschäfte oder durch Gesetz, andere geworden sind.

Will man nach dem geltenden Recht zum Ausdruck bringen, dass die Rechtsbeziehung an die Personen geknüpft ist, dass sie also eine persönliche Einheit bildet, so nennt man sie eine höchstpersönliche.[12] Wenn wir nun im folgenden untersuchen, ob und inwieweit im Steuerrecht höchstpersönliche Rechtsverhältnisse vorkommen, ob also eine persönliche oder sachliche Einheitsgestaltung Platz greift, so können wir das nur durch Zusammenstellung der einzelnen Möglichkeiten des Uebergangs. Höchstens könnte man daran denken, die deutschrechtliche Wurzel des Steuerrechts heranzuziehen, die vielfach sehr betont wird (Merk, v. Myrbach-Rheinfeld, Schranil); bei der deutschrechtlichen Neigung zur sachlichen Einheit würde dann vielleicht eine allgemeine Neigung des Steuerrechts zu dieser festgestellt werden können.[13] Sonst dürfen wir aber nicht von allgemeinen Erörterungen, sondern nur vom geltenden Recht aus an die Frage herantreten. Solche allgemeinen Ansichten haben wir im ersten Teil schon wiedergegeben, nachzutragen ist noch die Ansicht Schranil's[14], wonach die Steuerschuld und das Steuerverhältnis höchstpersönlich, unvererblich und unübertragbar sei; dies gelte auch für die einzelne Schuldrate, soweit

---

[9] vgl. hiezu v. Tuhr I. S. 229.

[10] vgl. Arens Viertelj. Schr. f. St. u. FR. 27 S. 640 mit Hinweisen auf Gierke; vgl. Enneccerus II §§ 301, 308 und dort Angeführte.

[11] vgl. hiezu Merk S. 102 Anm. 20 und dort Angeführte; v. Tuhr I S. 227.

[12] vgl. v. Tuhr I S. 219.

[13] Arens a. a. O. S. 640.

[14] Arch. für öffentl. Recht 39 (1920) S. 199.

nicht gesetzliche Ausnahmen bestünden. Bühler[15] glaubt ebenfalls, dass das Steuerverhältnis persönlichen Charakter wie jedes öffentlichrechtliche Gewaltverhältnis habe. Damit kommen wir in Berührung mit dem grundsätzlichen Streit um die Rechtsnatur des Steuerverhältnisses, ob es sich um ein Schuldverhältnis oder ein Gewaltverhältnis handle. Hier kann darüber nur soviel gesagt werden, dass nach unserer heutigen Rechtsordnung die Gewaltverhältnisse immer als höchstpersönliche zu bezeichnen sind. Ein Rechtsverhältnis kann höchstpersönlich sein durch Einwirkung von der Seite des Berechtigten oder des Verpflichteten. Dies liegt vor allem dann vor, wenn von einer oder beiden Seiten eine Beeinflussung des Rechtsverhältnisses eintritt, die seinen Inhalt betrifft, derart, dass ein Personenwechsel einer Inhaltsänderung gleich käme. Bei einer Forderung kann die Person des Schuldners im Regelfall gleichgültig sein. Bei einem Gewaltverhältnis spielen die persönlichen Verhältnisse und Eigenschaften des Gewaltunterworfenen eine ganz andere Rolle. Sie sind immer, wenn auch in verschiedenem Mass, entscheidend für den Inhalt der Rechtsbeziehung. Ferner ist eine so weitgehende Rechtslage, die ein Gewaltverhältnis für den Berechtigten darstellt, diesem meist auch wieder aus bestimmten Gründen eingeräumt, die nur in seiner Person vorliegen; so beruht auf dem besonderen Verhältnis zwischen Eltern und Kindern die elterliche Gewalt; bei anderen kann dieses Vertrauensverhältnis nicht allgemein vorausgesetzt werden; von diesem Gedanken aus ist die Unübergehbarkeit der Rechte des Gewaltinhabers angeordnet. Gewaltverhältnis und persönliche Einheit gehören also zusammen. Unrichtig ist es aber, von einer irgendwo gewonnenen allgemeinen Ansicht aus die Einzelfrage der Einheitsgestaltung zu lösen. Vielmehr ist die Lösung dieser Frage auf Grund von einzelnen Untersuchungen geeignet, ihrerseits für die Frage nach der Natur eines Rechtsverhältnisses herangezogen zu werden.

II.

Was ergibt sich nun für die Frage der Einheit aus den im ersten Teil gefundenen Ergebnissen? Wir haben gesehen, dass eine Gesamtnachfolge Platz greift, wo sie möglich ist. Beim Reich als Steuergläubiger und Schuldner des Erstattungsanspruchs ist eine Gesamtnachfolge der Natur der Dinge nach nicht möglich und kann deshalb ausser Betracht bleiben. Dagegen findet sie beim Steuerschuldner statt sowohl für die Steuerschulden wie für den Erstattungsanspruch. Bei der Einzelnachfolge haben wir festgestellt, dass eine rechtsgeschäftliche Einzelnachfolge nicht möglich ist, soweit es sich um den Steueranspruch handelt, dass sie aber für den Erstattungsanspruch grundsätzlich gegeben ist. Fälle der gesetzlichen Einzelnachfolge haben wir sowohl beim Steuerschuldner für die Steuerschuld festgestellt (Fälle der Dinglichkeit), wie beim

[15] Steuerrecht S. 221.

Steuergläubiger für den Steueranspruch (Uebergang an einen befriedigenden Dritten).

Die Rechtsnachfolge erstreckt sich dabei zunächst nur auf die aus dem Steuerverhältnis im weiteren Sinn entsprungenen einzelnen vermögensrechtlichen Ansprüche, d. h. auf die Ansprüche, die auf eine unmittelbare Aenderung der Vermögensverhältnisse zwischen den beteiligten Personen gerichtet sind. Dabei handelt es sich um den Steueranspruch, den Erstattungsanspruch und die vermögensrechtlichen Nebenansprüche. Diese werden gewissermassen aus dem weiteren Rahmen des allgemeinen Steuerverhältnisses losgelöst. Dieses selbst, das allgemeine Steuerverhältnis, wird nur von der Gesamtnachfolge erfasst, abgesehen von einzelnen Fällen der Dinglichkeit. Dazu führen die besonderen Bedingungen der Gesamtnachfolge, deren Wesen die Fortsetzung der Persönlichkeit ist. Dies entspricht auch ungefähr dem bürgerlichen Recht.[16]

Daraus müssen wir den Schluss ziehen, dass nach geltendem Recht die einzelnen aus dem Steuerverhältnis entspringenden, vermögensrechtlichen Ansprüche aus der engen Beziehung zu den beteiligten Personen losgelöst sind. Sie sind eine sachliche Einheit. Dies wird auf Seiten des Steuerschuldners durch die Gesamtnachfolge in Steuerschuld und Erstattungsanspruch durch die Einzelnachfolge in die Steuerschuld infolge Dinglichkeit, durch die rechtsgeschäftliche Einzelnachfolge in den Erstattungsanspruch erwiesen, auf Seiten des Steuergläubigers durch den Uebergang des Steueranspruchs an den dritten Befriedigenden und durch die Möglichkeit der Uebernahme der Erstattungsschuld.

Nicht kann gegen die Annahme einer sachlichen Einheit der Ausschluss rechtsgeschäftlicher Einzelnachfolge in Steueranspruch und Steuerschuld angeführt werden. Dies sind die einzigen und zunächst gegen die sachliche Einheitsgestaltung ins Gewicht fallenden Ausnahmen. Gerade bei ihnen hat sich im bürgerlichen Recht die sachliche Einheitsgestaltung entwickelt. Dieser Ausschluss hat aber seinen besonderen Grund. Ein durch § 9 RAO. geltendes Recht gewordener Zweck der Steuergesetze, nämlich die Finanzbeschaffung zu Gunsten des Staates, verhindert, wie wir oben gesehen haben, jede Einwirkung seitens des Staates auf das Steuerverhältnis, durch die der Staat irgend etwas von seinem Rechte aufgeben würde (gesetzliche Ausnahmen ausgenommen). Sowohl die Abtretung eines Steueranspruchs wie die Genehmigung einer Schuldübernahme würde aber eine solche Aufgabe zur Folge haben. Der Steuergläubiger würde das eine Mal seine Steuerforderung, das andere Mal seinen bisherigen Schuldner verlieren. Dieser Ausschluss nachteiliger Verfügungen steht aber in keiner Beziehung zur Frage der rechtlichen Einheit. Dieser besondere Grund macht die beiden Ausnahmen überhaupt ungeeignet, zu dieser Frage herangezogen zu werden.

[16] vgl. v. Thur I S. 131.

Hiegegen kann nicht eingewandt werden, dass der Grundsatz der Bindung an das Gesetz eine Verfügung sowieso unmöglich mache, soweit sie nicht besonders angeordnet sei,[17] dass deshalb ein Rückgriff auf den Grundsatz der Finanzbeschaffung überflüssig sei. Die Bindung an das Gesetz gilt nur für die Entstehung eines Steueranspruchs. Dies ergibt sich aus § 99 RAO.: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklich ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft". Ist aber eine Steuerschuld einmal entstanden, so beurteilen sich ihre weiteren Schicksale nach § 9 RAO., soweit nicht ausdrückliche Bestimmungen vorliegen. Deshalb sind Abtretung und Schuldübernahme beim Steueranspruch von diesem Standpunkt aus nicht von vornherein unmöglich. Unmöglich ist aber eine Schuldmitübernahme mit öffentlichrechtlicher Wirkung, nicht nur weil sie durch § 120 RAO. ausgeschlossen wird, sondern auch weil sie nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die rechtsgeschäftliche Begründung einer neuen Steuerschuld bedeuten würde. Die herrschende Meinung, die für das bürgerliche Recht in der Schuldmitübernahme keine Neubegründung einer Forderung, sondern lediglich eine Mitübertragung der alten Forderung annimmt, ist nach der für das Steuerrecht vorgeschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zu teilen. Solange der bisherige Schuldner Schuldner ist, ist jede Steigerung der Gläubigerrechte in persönlicher oder sachlicher Beziehung eine Neubegründung eines Steueranspruchs.[18]

Die Unmöglichkeit einer rechtsgeschäftlichen Verfügung zu Gunsten des Steuergläubigers, die immer Entstehung einer neuen Steuerschuld bedeuten würde, und die Frage der Verfügung über eine schon entstandene Steuerschuld sind also zu trennen. Wenn man eine Verbindung zu dem, was der Minderjährige nach § 107 BGB. rechtlich kann, herstellt, so trifft sie nur für den negativen Teil, den Ausschluss einer nachteiligen Verfügung zu, nicht aber für den positiven, die Möglichkeit eines nur günstigen Rechtsgeschäfts, weil das letztere durch § 99 RAO. ausgeschlossen ist.

Müssen wir also den Ausschluss der Abtretung und der Schuldübernahme, wie oben ausgeführt, auf einen Gesichtspunkt zurückführen, der mit der Frage der rechtlichen Einheit nichts zu tun hat, so können wir sie in diesem Zusammenhang auch nicht verwenden und sind zur Lösung der Einheitsfrage auf die übrigen Möglichkeiten des Personenwechsels angewiesen. Da aber bei diesen Personenwechsel vorkommt, kommen wir zum Schluss, dass die einzelnen dem Steuerverhältnis entspringenden vermögensrechtlichen Ansprüche eine sachliche Einheit bilden, dass sie ein rechtliches Wesen unabhängig und losgelöst von den ursprünglich beteiligten Personen haben. Damit ist ein der oben angedeuteten Entwicklung des Privatrechts von der persönlichen zur sachlichen

[17] vgl. Jellinek subjektive öffentliche Rechte S. 344.
[18] Anders Arens a. a. O. S. 640 mit Nachweisungen aus Gierke.

Einheitsgestaltung entsprechender Vorgang für das öffentliche Recht vollendet. Auf den früheren Zustand persönlicher Einheit haben wir schon oben Seite 25 ff. bei der Gesamtnachfolge hingewiesen. Bei dem Mangel allgemeiner Sätze im älteren Steuerrecht wird man auch abgesehen davon für diese Zeit eine persönliche Einheit annehmen müssen, wie dies mit Recht z. B. bei Stengel[19] zum Ausdruck kommt. Die RAO. hat eine seither in Gesetzgebung und Rechtssprechung einsetzende Entwicklung vollendet. Man wird allgemein sagen dürfen, dass bei vermögensrechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen Personen die Rechtsentwicklung bei gesteigertem Rechtsverkehr zur sachlichen Einheit drängt, und diese Entwicklung hat die RAO. teils unmittelbar, teils durch ihre Grundgedanken vollendet.

III.

Gehen wir von hier aus noch einen Schritt weiter, so stossen wir auf noch allgemeinere Zusammenhänge, die hier allerdings nur angedeutet werden können. Das ist der schon erwähnte Streit über die rechtliche Natur oder die Bezeichnung des Steuerverhältnisses als Gewaltverhältnis oder als Schuldverhältnis, über den ein unverhältnismässig grosses Schrifttum im Laufe der Zeit entstanden ist. Man könnte nämlich sagen, dass die sachliche Einheit ein Merkmal des Schuldverhältnisses sei, dass zum mindesten dann, wenn sie vorliegt, die Annahme eines Gewaltverhältnisses ausgeschlossen sei, wobei dann dahingestellt bleiben kann, ob es ausserhalb des Kreises der sachlich gestalteten Rechtsbeziehungen auch noch Beziehungen gibt, die als Schuldverhältnisse zu bezeichnen sind. Das Steuerrecht kennt ja nicht nur die eigentlichen Steuerzahlungspflichten und ihre Nebenverpflichtungen, sondern auch eine Menge anderer zum Teil unmittelbar kraft Gesetzes entstehender Pflichten, die nicht unmittelbar vermögensrechtlichen Charakter haben, die nur zur Durchführung und Sicherung des eigentlichen Steueranspruchs dienen. Nehmen wir die Auskunftspflichten. Diese bilden sicher keine sachliche sondern eine persönliche Einheit, sie sind höchstpersönlich. Das rührt daher, dass die Verpflichtung untrennbar mit persönlichen Eigenschaften und Verhältnissen der Beteiligten zusammenhängt. Die Auskunftspflicht geht nur so weit, als das Wissen des Verpflichteten reicht. Das Mass seines Wissens bestimmt den Umfang seiner Verpflichtung. Wenn er gesagt hat, was er weiss, hat er seine Verpflichtung erfüllt. Ein Uebergang einer Auskunftspflicht, der natürlich keine Denkunmöglichkeit ist, ist also nicht ohne Inhaltsänderung möglich, weil das den Umfang der Verpflichtung bestimmende Wissen von Person zu Person verschieden ist.[20] Dasselbe gilt mehr oder minder von den anderen

[19] vgl. oben Anm. 45.

[20] Ueber entsprechende Erwägungen im bürgerl. Recht vgl. v. Tuhr Bd. 1, 222 ff.

derartigen Pflichten. Deshalb steht das geltende Recht, auch das Steuerrecht, wie wir gesehen, haben, ganz allgemein auf dem Standpunkt, dass solche nicht vermögensrechtlichen, höchstpersönlichen Verpflichtungen eine persönliche Einheit bilden, also nicht übergehen können. Sie können lediglich in einer anderen Person neu entstehen.

Wollte man also das Merkmal der sachlichen Einheitsgestaltung ganz allgemein entscheidend sein lassen dafür, ob eine einzelne Verpflichtung als Schuldverhältnis zu bezeichnen sei oder nicht, so dürften im Steuerrecht nur die vermögensrechtlichen Pflichten, also vor allem die Zahlungsverbindlichkeiten, die wir hier allein behandelt haben, Schuldverhältnisse genannt werden. Dadurch würde man aber Zusammengehöriges zerreissen. Die richtige Auffassung darf nicht an einer umfassenden Betrachtung eines gesamten Verhältnisses vorübergehen. Man darf nicht jede einzelne Verpflichtung gesondert vornehmen, sie muss vielmehr im Rahmen des Ganzen gesehen werden. Von diesem Standpunkt aus ist aber der Gesichtspunkt der Einheitsgestaltung sehr wohl geeignet, eine Auffassung des Steuerrechts als eines Steuerschuldrechts, des Steuerverhältnisses als eines Steuerschuldverhältnisses zu stützen, weil die Kernverpflichtungen, die für das Ganze wesentlich sind, und denen gegenüber die andern nur nebensächlicher Natur sind, eine sachliche Einheit bilden.

IV.

Das gefundene Ergebnis ist im Zusammenhang der Frage nach der Natur des Steuerverhältnisses aber auch von Bedeutung, abgesehen davon, dass es zur Stützung der steuerschuldrechtlichen Anschauung dienen kann. Stellt man sich, was noch näher zu begründen wäre, auf den Standpunkt, das Steuerverhältnis als Steuerschuldverhältnis anzusehen, so löst man das Steuerverhältnis in bestimmtem Umfang von den anderen öffentlichen Rechtsbeziehungen los. Man darf dann aber nicht beim Steuerrecht stehen bleiben, sondern muss auch andere öffentliche Rechtsbeziehungen verwandter Natur in die Gruppe der öffentlichrechtlichen Schuldverhältnisse einbeziehen . Dies hätte nicht bloss eine Bedeutung für die Einteilung der Rechtsverhältnisse, sondern würde auch die Möglichkeit geben, für das Steuerrecht gefundene grundsätzliche Anschauungen wie die vorgetragenen bei gleichliegender Rechtslage auf diese anderen Gebiete zu übertragen.

Dazu muss aber auf die Streitfrage nach der rechtlichen Natur kurz eingegangen werden. Dies kann verhältnismässig kurz geschehen, weil die Frage bei der Tagung der deutschen Staatsrechtslehrer in Münster 1926 behandelt wurde. Einen Ueberblick über die hauptsächlichsten ausgesprochenen Meinungen gibt folgende Zusammenstellung:

Für das Steuerschuldverhältnis haben sich erklärt: Apelt[21], Becker[22], Blumenstein[23], Friedrichs[24], Gerber[25], Hensel[26], Herrnritt[27], Merk[28], Mirbt[29], Nawiasky[30], Pistorius[31], Vogel[32] mit Nachweisen gleicher Ansichten aus der älteren, vor allem österreichischen Literatur.

Für das Gewaltverhältnis haben sich erklärt: Bühler[33], Kaufmann[34], v. Myrbach-Rheinfeld[35] und Schneider[36].

Die Unterscheidung wird abgelehnt von Schranil[37] (früher Anhänger des „Steuergewaltverhältnisses") und Köllreuter[38], vgl. noch Lion[39].

Ein umfassendes Eingehen auf sämtliche Ansichten ist hier unmöglich, da auch innerhalb einer Gruppe die erheblichsten Verschiedenheiten anzutreffen sind. Zum voraus ist zu bemerken, dass die Auffassung des Steuerverhältnisses als Gewaltverhältnis für die Entwicklung des Steuerrechts ihren guten Sinn hat. Sie sorgt für eine reinliche Scheidung vom bürgerlichrechtlichen Schuldverhältnis und verhindert eine planlose Vermengung des Steuerrechts mit dem Privatrecht, wie dies gelegentlich bei Friedrichs zu bemerken ist. Diese Gefahr erkennen, heisst aber sie meiden. Andererseits hat aber die Anschauung des Steuerverhältnisses als Steuerschuldverhältnis Bedeutung im Loslösungsvorgang des Steuerrechts vom Verwaltungsrecht. Diese Gefahr zeigt sich bei Bühler in seiner Vorliebe für Otto Mayer, der das Steuerrecht zu sehr in den Rahmen seiner allgemeinen verwaltungsrechtlichen Anschauungen gestellt hat. Diese Gefahr ist wohl augenblicklich die grössere.

Will man wirklich etwas Tieferes mit dem Gegensatz verbinden und nicht nur rein äusserlich eine Bezeichnung geben, so kann man nicht über die Arbeit Nawiasky's in der Zitelmann

---

[21] Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer Bd. 3 S. 121.
[22] St. u. W., 24, 1501 ff., 1514.
[23] Festgabe für Huber, S. 203 ff. Beitr. z. Finanzwissensch. Bd. 2 S. 1 ff.
[24] A. f. b. R. 42 (1916) S. 29.
[25] über öffentl. Rechte 1852, Neudruck 1913 S. 36 ff.
[26] wie bei 21, S. 77 ff.
[27] Grundlehren des Verwaltungsrechts S. 439.
[28] a. a. O. S. 8 ff.
[29] wie bei 21, S. 120; Finanzarch. 44 (1927) S. 1 ff. 6, Grundriss S. 84 ff.
[30] wie bei 21, S. 124; Steuerrechtl. Grundfragen S. 34 ff.; Viertelj. Schr. f. St. u. Fin.Recht 1928, S. 442 ff.
[31] J. W. 27, 1741; Unser Steuerecht Bd. 1, 1928, S. 119.
[32] Fin.A. 29 (1912) S. 471 ff.
[33] wie bei 21, S. 105 ff.
[34] wie bei 21, S. 131.
[35] Grundriss S. 69 ff.
[36] Abgabengewaltverhältnis S. 4 ff.
[37] wie bei 21, S. 126.
[38] wie bei 21, S. 119
[39] J. W. 24, 1850.

Festschrift hinweggehen,[40] die zwar oft genannt, aber kaum je richtig gewürdigt wird. Sie ist immer noch das Tiefgehendste, was hiezu gesagt wurde.[41] Der Gedanke, auf den es ankommt, und vor allem auch in dem Zusammenhang, ist die Unterscheidung danach, ob bei der Rechtsbeziehung zwischen zwei Personen die eine Person in weiterem oder engerem Rahmen Pflichten der anderen Personen ihr gegenüber begründen kann, oder ob diese Pflichten von vornherein festgelegt sind. Im ersteren Fall hat die eine Person über die andere Person eine Macht, die man mit Recht als Gewalt bezeichnet. Die andere Person ist ihr unterworfen. Im zweiten Fall sind die beiden Personen formell gleichberechtigt. Wichtig ist dann noch der Gedanke der Reihe, des Uebergangs von der einen reinen Art zur andern, die Erkenntnis, dass die Wirklichkeit zwischen zwei Polen in vielfältiger Abstufung sich bewegt, und dass je nach Ueberwiegen der einen oder der anderen Bestandteile die Zuordnung zu erfolgen hat.

Wendet man diesen Gedanken auf das geltende Steuerrecht an, so kann kein Zweifel sein, dass man von einem Steuerschuldrecht sprechen muss. Das geltende Steuerrecht kennt freilich auch gewaltrechtliche Bestandteile. Diese finden sich einmal bei dem, was man als Nebenpflichten bezeichnen kann, bei den Hilfspflichten zur Durchführung des eigentlichen Steueranspruchs, z. B. bei der Steueraufsicht. Der Behörde ist das Recht gegeben, durch Verwaltungsakt bestimmte Hilfspflichten des Einzelnen zur Entstehung zu bringen. Dabei handelt es sich dann um richtige Pflichten. Man darf diese Dinge nicht in das Gebiet des Verfahrens verweisen.[42] Ferner sei an die §§ 33, 34, 49 Einkommensteuergesetz und verw. Fälle erinnert, wo die Behörde die Macht hat, auch Steuerschulden zur Entstehung zu bringen, ja sogar wie bei § 49 Eink. St.G. im Grunde eine ganz neue Steuer im Einzelfall einzuführen. Aber der Kern des Steuerrechts, die Zahlungspflicht, ist der ganz überwiegenden Masse des Rechtsstoffs nach rein schuldrechtlich. Nach § 99 RAO. entsteht die Steuerschuld durch Tatbestandsverwirklichung; die Behörde hat keinerlei Einfluss auf Entstehung und Höhe.

Man kann sich nicht verhehlen, dass bei dem Streit über die Frage viel aneinander vorbei geredet wurde. Der Gedankengang Nawiasky's ist treffend, klar und einfach. Was Bühler[43] gegen das Steuerschuldverhältnis vorbringt, geht an ihm vorbei. Es ist vor allem dem Gebiete des Verfahrens entnommen und nicht stich-

---

[40] Hans Nawiasky, Forderungs- und Gewaltverhältnis, Festgabe für Zitelmann 1913.

[41] vgl. Mirbt Fin.A. 44 (1927) S. 1 ff.

[42] vgl. Arnold, Viertelj. Schr. für St. u. Fin.Recht 28, S. 529 ff. 612, 615; Becker Steuer u. Wirtschaft 24, 516 gegen Hensel.

[43] Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer Bd. 3 S. 105 ff.; Lehrbuch S. 85, 202.

haltig für die Beurteilung des Steuerschuldverhältnisses, vgl. hiezu im einzelnen die Ausführungen Nawiasky's gegen Bühler.[44]

Anstoss genommen wurde vor allem an der von Nawiasky behaupteten Gleichordnung von Steuergläubiger und Steuerschuldner.[45] Auch hier wird vielfach von irrigen Vorstellungen über die gegnerische Ansicht ausgegangen. Im Grunde ist man sich mehr einig, als man den Worten nach annehmen müsste, wie die Münsterer Tagung gezeigt hat. Nawiasky ging aus von der Gewaltenteilung. Man hat ihm zufolge zu scheiden den Staat als Gesetzgeber und die Verwaltung. Die Frage der allgemeinen Unterworfenheit des Untertanen unter die Gesetzgebungsgewalt des Staates ist eine Frage, die hier völlig auszuschalten ist. Die Frage ist nur, wie das Verhältnis des verwaltenden Staats zum Einzelnen sich darstellt.[46] Allgemeiner rechtsstaatlicher Grundsatz ist natürlich, dass die Verwaltung nur die Rechte dem Einzelnen gegenüber hat, die ihr vom Gesetz zugewiesen sind.[47] Aber gerade innerhalb dieses Rahmens bestehen die von Nawiasky herausgestellten beiden Möglichkeiten. Entweder, das Gesetz weist der Verwaltung einen Rahmen an, innerhalb dessen sie nach ihrem Ermessen Pflichten der Untertanen begründen kann, dann kann man von einer formellen Unterordnung des Untertanen unter den Willen der Verwaltung sprechen, oder das Gesetz bestimmt von vornherein ausschliesslich die Pflichten des Untertanen und weist damit der Verwaltung eine lediglich pflichtenvollziehende, nicht pflichtenbegründende Stellung an. Dann kann man von einer formellen Gleichstellung des Einzelnen und der Verwaltung sprechen.

Der Steuergläubiger und der einzelne Steuerschuldner sind demnach einander formell in der Tat gleichgeordnet, weil alles (mit den erwähnten Ausnahmen),[48] was der Steuergläubiger verlangen kann, er nur verlangen kann, weil der Gesetzgeber es gewollt hat, nicht weil der Steuergläubiger sich entschlossen hat, es zu wollen. Dem Steuergläubiger ist im Regelfall kein Rahmen zugeteilt, innerhalb dessen er Pflichten des Steuerschuldners nach seinem Ermessen begründen kann.

Damit soll natürlich noch nicht gesagt sein, dass auch sachlich Steuergläubiger und Steuerschuldner gleichberechtigt seien.[49] In sachlicher Hinsicht ist das Interesse des Steuergläubigers in ganz einseitiger Weise in den Vordergrund gerückt, und das macht den öffentlichrechtlichen Charakter des Steuerschuldverhältnisses aus. In diesen Zusammenhang der materiellen Ueberlegenheit des

---

[44] Viertelj. Schr. f. Steuer- u. Finanzrecht 28, 442.

[45] Steuerrechtliche Grundfragen S. 34.

[46] vgl. darüber, dass man von Rechten und Pflichten des Staats sprechen kann, G. Jellinek, subjektive öffentliche Rechte S. 193 ff., Merk S. 8 ff.

[47] vgl. hiezu Walter Jellinek, A. ö. R. 32, (1914) S. 580.

[48] vgl. oben S. 93.

[49] Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen S. 34 ff.

Steuergläubigers gehört auch die oben vertretene Auslegung des Steuerverhältnisses nach dem Sinne, den es für den Staat hat. In diesem Unterschied liegt die Scheidung vom privatrechtlichen Schuldverhältnis, nicht aber in der formellen Seite. Meistens wird aber auf Seiten der Gegner des Steuerschuldverhältnisses, am meisten von Bühler, auf diese sachliche Seite abgestellt, während die Bezeichnung des Steuerschuldverhältnisses im Anschluss an Nawiasky ausschliesslich auf das formelle Verhältnis der beiden Parteien in Beziehung zum Gesetzgeber zu beziehen ist. Gegen die formelle Gleichheit vgl. im übrigen noch Mirbt,[50] der zwar auch von der Gewaltenteilung ausgehen will, diese Scheidung aber nicht zu einer völligen werden lassen will; vielmehr müsse letzten Endes doch wieder von der Einheit des Staates als Steuergläubiger und des Staates als Träger der Rechtsordnung ausgegangen werden, und dieser eigenartigen Stellung werde die Annahme der formellen Gleichheit nicht gerecht.

Wir kommen also zu dem Ergebnis, dass das Steuerverhältnis eine besondere Natur aufweist, die es aus den anderen öffentlichrechtlichen Rechtsbeziehungen heraushebt, und die man mit der Bezeichnung des Schuldverhältnisses belegen kann. In diesem Zusammenhang ist dabei zunächst nicht so sehr die Beziehung zu den bürgerlichrechtlichen Schuldverhältnissen wichtig, sondern die Beziehungen, die zu verwandten öffentlichrechtlichen Rechtsverhältnissen hergestellt werden müssen. Dies ist vor allem das Recht der Gebühren und Beiträge, auf das hier natürlich nicht näher eingegangen werden kann. Der Streit, der für das Steuerrecht ausgefochten wird, wurde gleichzeitig auch dafür ausgefochten. Soweit die genannten Bedingungen bei ihnen überwiegen, sind sie mit einzubeziehen in den Kreis der öffentlichrechtlichen Schuldverhältnisse. Sind wir aber für das Steuerschuldverhältnis zu dem Ergebnis gekommen, dass aus ihm entsprungene, vermögensrechtliche Ansprüche eine sachliche Einheit bilden, so müssen wir diesen Grundsatz auf die anderen entsprechenden Rechtsbeziehungen übertragen. Wir werden aber nicht bei den öffentlichen Rechtsbeziehungen Halt machen dürfen, die im ganzen als öffentlichrechtliche Schuldverhältnisse zu bezeichnen sind, wir werden weiter gehen und entsprechend dem Gesichtspunkt der Reihe den gefundenen Gedanken auf alle schuldrechtlichen und vermögensrechtlichen Beziehungen anderer öffentlichrechtlicher Rechtsverhältnisse übertragen müssen. Dabei ist auch auf die Möglichkeit der Entwicklung eines Rechtsverhältnisses in der einen oder anderen Richtung hinzuweisen. Dieser Gedanke ist an anderer Stelle für die rechtskräftig erkannten Geldstrafen in § 30 St.G.B. und für die Kosten eines Strafverfahrens in § 465 II St.P.O. zum Ausdruck gekommen. Damit soll natürlich nicht einer Uebertragung steuerrechtlicher Regeln in Bausch und Bogen das Wort geredet werden.

[50] Mirbt, Fin.A. 44, S. 6, 25.

Die sachliche Rechtsgestaltung ist lediglich Voraussetzung einer entsprechenden Anwendung einzelner Fälle des Personenwechsels. Für den einzelnen Fall ist dann immer noch der Versuch einer Lösung auf Grund der Grundsätze des betreffenden Rechtsgebiets zu machen, und nur wenn sich aus diesem nichts besonderes ergibt, vor allem nichts gegen den Personenwechsel im Einzelfall spricht, kann eine entsprechende Anwendung steuerrechtlicher Sätze in Frage kommen. Ganz zum Schluss kann dann auch noch die Brücke zum bürgerlichen Recht geschlagen und festgestellt werden, dass im gesamten Gebiet des Rechts die schuldrechtlichen und vermögensrechtlichen Rechtsbeziehungen eine sachliche Einheit bilden, dass sie grundsätzlich, soweit nicht besondere Bestimmungen entgegenstehen, ihrem Wesen nach nicht unlösbar an die Person der ursprünglich Beteiligten geknüpft sind.